



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 16327.720611/2016-09
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1302-003.010 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de agosto de 2018
Matéria IRPJ
Recorrentes COMPANHIA MUTUAL DE SEGUROS
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

NULIDADE. ACÓRDÃO.

Não é nulo, por falta de motivação, o acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento que cita, como razões de decidir, julgados proferidos pelo CARF e, por consequência, indefere o pedido do contribuinte, que defendia em sua Impugnação um posicionamento contrário ao que restou decidido.

NULIDADE. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL

Rejeitam-se as preliminares de nulidade suscitadas contra o procedimento administrativo fiscal, quando o processo administrativo fiscal obedece as determinações legais e garante ao contribuinte o contraditório e a ampla defesa, e não foi provada nenhuma violação aos arts. 10 e 59 do Decreto n° 70.235, de 1972.

PEDIDO DE SOBRESTAMENTO DO PROCESSO. INDEFERIMENTO.

Não há embasamento legal para se sobrestar processo em razão da existência de outros processos administrativos em julgamento que podem afetar o presente processo, por envolverem prejuízo fiscal e base de cálculo negativa, ainda mais quando o contribuinte não comprova nos autos as discussões travadas nos processos invocados.

DECADÊNCIA. ARTIGO 150, § 4º DO CTN.

Nos termos da jurisprudência consolidada dos Tribunais, em especial do Superior Tribunal de Justiça, havendo pagamento parcial do tributo, a contagem do prazo decadencial se inicia na data do fato impositivo, nos termos previstos no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

IRPJ E CSLL. DESPESAS DEDUTÍVEIS. REQUISITOS. ÔNUS DA PROVA. GLOSA.

Para as despesas incorridas pelo contribuinte serem dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL há que se comprovar o pagamento ou, na ausência deste, a despesa deve ser ao menos incorrida/reconhecida (regime de competência) e os gastos devem ser úteis ou necessários para a manutenção da empresa e relacionados ao seu objeto social.

O dever de comprovar que a despesa é inexistente, indedutível ou a falsidade do documento que suportou o lançamento contábil é da fiscalização.

Contudo, uma vez comprovada a indedutibilidade, o ônus para desconstruir a acusação fiscal passa a ser do contribuinte, que deve carrear aos autos documentos comprobatórios das suas alegações. Não o fazendo, impõe-se a manutenção do lançamento fiscal.

CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

COEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO SEM CAUSA E PRESTAÇÃO DE SERVIÇO COM AUSÊNCIA DAS RETENÇÕES DE CONTRIBUIÇÕES. IMPOSSIBILIDADE.

Se for considerado pagamento sem causa por falta de efetividade do serviço prestado, não cabe a cobrança de multa e juros por ausência das retenções das contribuições desses pagamentos.

MULTA QUALIFICADA. PROCEDÊNCIA.

É cabível a qualificação da multa de ofício quando comprovada a fraude, consistente na modificação das características essenciais do fato gerador visando a redução do tributo devido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade, votando o conselheiro Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Paulo Henrique Silva Figueiredo e Luiz Tadeu Matosinho Machado pela conclusões do relator quanto a alegação de mudança de critério jurídico pela autoridade lançadora, e, no mérito, por unanimidade de votos: 1- em negar provimento ao recurso quanto às glosas de despesas da base de cálculo do IRPJ e CSLL, votando o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca pelas conclusões do relator quanto à glosa das despesas com serviços; 2- em dar provimento ao recurso quanto ao lançamento de IRRF, votando pelas conclusões do relator os conselheiros Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Maria Lucia Miceli e Luiz Tadeu Matosinho Machado; e 3- em negar provimento ao recurso quanto à incidência de juros sobre a multa; e, ainda, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso quanto às multas isoladas de estimativas de IRPJ e CSLL, vencidos os conselheiros Flávio Machado Vilhena Dias, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa e Gustavo Guimarães da Fonseca. Quanto ao recurso de ofício, por unanimidade de votos em negar provimento quanto à multa isolada e juros aplicados pela falta de retenção e recolhimento de contribuições sociais e, por maioria, em dar provimento parcial ao recurso quanto à multa qualificada aplicada em face das glosas de despesas junto às empresas ligadas: Ozcorp Serviços SC Ltda, Port Serv SC Ltda e M. Tadeu Di Giorgio Informática Ltda ME, vencidos os conselheiros Flávio Machado Vilhena Dias e Gustavo Guimarães da Fonseca. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Carlos Cesar Candal Moreira Filho.

(assinado digitalmente)

LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO - Presidente.

(assinado digitalmente)

FLÁVIO MACHADO VILHENA DIAS - Relator.

(assinado digitalmente)

CARLOS CESAR CANDAL MOREIRA FILHO - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Maria Lucia Miceli, Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Relatório

Trata-se, o presente processo, de autuações lavradas em face do ora Recorrente, Companhia Mutual de Seguros - Em liquidação extra-judicial, através do qual foram constituídos créditos tributários de IRPJ, CSLL, IRRF, além da constituição de multas isoladas por ausência de recolhimento de contribuições, nos anos calendários de 2011 a 2014.

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 379 a 404, o agente autuante, após discorrer sobre o processo de fiscalização, sobre as intimações enviadas ao contribuinte e acerca das respostas por este elaboradas, afirma que:

Identificados pagamentos e deduções de despesas a título de “Comissões” e de prestação de serviços realizados a pessoas jurídicas vinculadas – OZCORP, PORT SERV e M TADEU DI GIORGIO, sociedades estas com mesmos sócios e/ou dirigentes da MUTUAL – sem comprovação da efetiva prestação de serviços.

Identificadas ainda despesas de serviços gráficos/material de expediente – DIÁRIO DE SOROCABA, GRÁFICA KAROLL, D'CALE e ELZA DE ROSSI, de honorários -EMBRAFISA - e de viagens, todas também sem comprovação de efetiva prestação de serviços, bem como despesas de condomínio de imóvel não pertence ao seu imobilizado.

Caracterizadas a indedutibilidade das despesas mencionadas, bem como o fato de em alguns casos não ter havido a devida retenção na fonte de Contribuições Sociais, lavra se a presente autuação, pelas razões de direito a seguir expostas.

Posteriormente, no TVF, o agente fiscal discorre sobre cada uma das infrações cometidas pelo contribuinte e que motivaram a lavratura do Auto de Infração, em especial o caráter da despesas incorridas pelo contribuinte, que, aos olhos da fiscalização, não teriam sido comprovadas e, por isso, não seriam dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da

CSSL. Despesas estas relativas a "comissões", "prestação de serviços" e "despesas operacionais", cuja fundamentação da autuação será melhor explorada no voto abaixo.

A acusação fiscal, com base na suposta indedutibilidade das despesas, entendeu também pela constituição de crédito tributário relativo ao IRRF, à alíquota de 35%, argumentando, em síntese, que:

*Conforme acima descrito, além da glosa de sua dedutibilidade na apuração do Lucro Real – IRPJ – e da base de cálculo da CSLL se aplica a todos os pagamentos identificados também a **penalidade** de ausência de retenção na fonte devida por seu enquadramento como “pagamentos sem causa”, à alíquota de 35% sujeita à recomposição da base de cálculo. (destacou-se)*

Por fim, foram aplicadas penalidades pela ausência de retenção de contribuições, não recolhimento das estimativas, considerando a base de cálculo apurada sem as despesas que foram desconsideradas no trabalho de fiscalização, além de a multa de ofício ter sido qualificada, em virtude de suposta conduta dolosa do contribuinte.

Ao final, no TVF, assim a fiscalização conclui a autuação:

Encerramos parcialmente nesta data, a ação fiscal junto ao sujeito passivo acima identificado, com lançamento de ofício, por meio de auto de infração, de crédito tributário de IRPJ e CSLL dos anos-calendário 2011 a 2014, IRF e multa e juros isolados por ausência de retenção de contribuições sociais e insuficiência de recolhimento de estimativas mensais, conforme resumo a seguir:

IRPJ	24.328.044,20
CSLL	14.743.116,44
IRF	75.137.817,79
MULTA/JUROS ISOLADOS	1.548.048,68
TOTAL	115.757.027,11

Os valores lançados relativos à CSLL são reflexo da apuração do IRPJ.

Ainda em função do presente lançamento são recompostos os valores de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL dos anos-calendário 2011 a 2014, conforme formulários FAPLI e FACS.

Os lançamentos estão sendo efetuados com base nos dispositivos legais e regulamentares citados no presente Termo, bem como naqueles citados no Auto de Infração e folhas de continuação dos quais este termo é parte integrante e indissociável.

Em decorrência da presente autuação, a MUTUAL fica intimada a alterar, no que couber, seus registros contábeis, Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e Demonstrativo de Apuração da Base de Cálculo da CSLL dos anos-calendário 2011 a 2014.

A auditoria fiscal se ateve aos fatos e documentos descritos, ressaltado o direito de a Fazenda Nacional proceder a novos exames, caso surjam elementos novos que os justifiquem.

Este Termo de Verificação Fiscal é parte integrante e inseparável do Auto de Infração lavrado, PAF 16327.720.611/2016-09.

Também formalizada Representação Fiscal para Fins Penais, processo administrativo fiscal de nº 16327.720.830/2016-80, apenso a este.

Devidamente intimado, o Recorrente apresentou Impugnação administrativa, cujos os argumentos de defesa foram assim sintetizados pelo acórdão proferido pela DRJ de Curitiba (PR):

I-Preliminares

19.1. Pediu o cancelamento ou extinção das exações por afronta ao art. 146 do CTN. Alegou que a fiscalização adotou critérios jurídicos distintos, porque os processos administrativos fiscais nº 16327.001681/2010-61(AC 2007) e nº 16327.721266/2013-70(AC 2008,2009 e 2010) tratam dos mesmos fatos analisados no presente processo, que é relativo ao lançamento para cobrança do crédito tributário devido em razão da suposta ausência de comprovação do pagamento e efetividade de serviços prestados, mas que naquelas autuações não houve a cobrança da multa de ofício qualificada à alíquota de 150%, a exigência do imposto retido na fonte e o lançamento de multa e juros isolados pela suposta ausência de retenção na fonte. Afirmou que é defeso à Autoridade Administrativa alterar os critérios jurídicos consubstanciados nos lançamentos de ofício, para um mesmo sujeito passivo, com relação a fatos geradores já ocorridos, nos estritos termos do que dispõe o artigo 146 do Código Tributário Nacional. Citou princípio da proteção à confiança de Leandro Paulsen. Citou ainda doutrinas, relativas ao artigo 146 do CTN, de Ricardo Lobo Torres, de Misabel Derzi e Luís Eduardo Schoueri. Por fim citou os acórdãos CARF nº 3401-002.537 e 3202-00.023, relacionados com a questão.

19.2. Alegou que a fiscalização ao apurar o lucro real e a CSLL não compensou com o prejuízo fiscal e com a base de cálculo negativa da CSLL dos exercícios anteriores. Aduziu que falta o requisito de liquidez e certeza ao lançamento, considerando que os valores devidos de IRPJ e CSLL seriam menores com a compensação dos prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa de CSLL, e isso tornaria esse lançamento nulo. Citou a doutrina de Aurélio Pitanga Seixas Filho sobre a exigência de certeza e liquidez para lançamento de crédito tributário. Citou também decisões do CARF acerca de liquidez e certeza. Disse que é inadmissível o ajuste de ofício que zerou o saldo de prejuízo fiscal e a base de cálculo negativo, em virtude dos lançamentos controlados nos processos administrativos nº 16327.720464/2010-73, 16327.720463/2010-29 e 16327.001681/2010-61, os quais encontram-se pendentes de

decisão definitiva. Argumentou que como os valores apurados de IRPJ e CSLL são ilíquidos e incertos, o lançamento deve ser cancelado ou, ao menos em respeito ao princípio da verdade material, o sobrestamento do presente processo até o encerramento dos processos administrativos citados acima. Citou decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais que trata da verdade material. Citou ainda decisões do CARF que trata de sobrestamento do feito até a resolução de questão prejudicial, acórdão de nº 9303-00.136 e nº 106-141.211.

19.3. Argumentou a impossibilidade da coexistência do lançamento de IRRF incidente sobre pagamento sem causa e do lançamento da multa e juros isolados em decorrência da ausência das retenções das contribuições sobre pagamento da prestação de serviços, porque esses lançamentos seriam mutuamente excludentes. Afirmou que houve de fato a prestação de serviço, conforme a exigência feita pelo auditor-fiscal pelo lançamento da multa e juros pela ausência de retenção das contribuições sobre pagamento pela prestação de serviços, e, portanto, infundado seria o lançamento de IRRF decorrente de pagamento indevido. Por outro lado, disse que, considerando apenas a título argumentativo, caso se entenda que os pagamentos realizados pela impugnante forem sem causa, seria inadmissível a exigência da retenção de contribuições sociais, já que não teria ocorrido a prestação de serviços.

II-Direito

19.4. Aduziu que parte do lançamento referente a IRRF à alíquota de 35% está decaído, posto que o imposto está sujeito a lançamento por homologação, no qual a contagem do prazo decadencial de 5 anos conta-se do fato gerador, conforme §4º do artigo 150 do CTN, e decorreram mais de 5 anos entre fato gerador e o lançamento. Alegou que para fins de considerar se houve ou não pagamento antecipado do imposto de renda na fonte, basta examinar a existência de recolhimento genérico do IR/Fonte, dispensando o recolhimento de fonte da mesma espécie. Trouxe acórdão do CARF nesse sentido. Argumentou que o fato gerador do IRRF em questão é diário, e que o crédito tributário relativo aos períodos anteriores a 5 anos do lançamento, que foi em 11/12/2016, está decaído.

19.5. Teceu considerações sobre a regra geral de dedutibilidade de despesas para comprovar que a suas despesas glosadas se enquadram no conceito de despesas dedutíveis. Afirmou que de acordo com a regra geral contida no artigo 299 do RIR/99, despesas operacionais são aquelas necessárias, usuais e normais à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. E para fundamentar a sua posição, citou doutrina de Bulhões Pedreira, Ricardo Mariz de Oliveira, citou também trecho do Parecer Normativo CST nº 32, de 17 de agosto de 1981, e citou ainda o Acórdão nº CSRF/01-0.834 da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Ao final, pediu o cancelamento das glosas de despesas.

19.6. Ressaltou que a contabilidade faz prova em favor da impugnante, motivo pelo qual não se pode admitir o entendimento da fiscalização no sentido de que não foram

apresentados elementos de prova. Citou em seu favor o artigo 276 do RIR/99, o art. 122 do então vigente Código Comercial, bem como os arts. 417 a 420 do Código de Processo Civil. Trouxe doutrina de Alberto Xavier, na qual defende que os livros comerciais devidamente escritos provam em favor de seus autores. Juntou também acórdãos do antigo Conselho de Contribuintes, nesse sentido, de nº 103-18620 e 107-05282. Aduziu que como não houve a comprovação da inveracidade dos registros contábeis e fiscais pela fiscalização, as autuações devem ser canceladas.

19.7. Aduziu que o ônus da prova no processo administrativo tributário cabe ao fisco, e que eventual ato administrativo tendente a desconsiderar as informações contabilizadas e declaradas pelo contribuinte, caso não esteja calçado por uma prova, mas apenas baseado em mera suposição, carecerá de motivo e será nulo de pleno direito. Afirmou que o sr. agente fiscal em momento algum demonstrou os alegados vícios e falhas da documentação apresentada, muito menos explicou o que seriam tais defeitos de ordem material ou ideológica. Citou a doutrina de José Souto maior Borges acerca do dever do fisco. Citou ainda decisões do antigo Conselho de Contribuintes acerca do ônus da prova do fisco de nº 108-07508 e CSRF/01-01.445. Pela não apresentação das provas concretas da ocorrência das infrações, afirmou que é fator suficiente para o cancelamento integral das glosas em questão.

19.8. Em relação às despesas de comissões, serviços de terceiros, despesas de viagem-operacional, despesas com material de expediente-localização e despesas de condomínio que foram glosadas pelo fisco, a impugnante alegou que a assunção e o pagamento dessas despesas encontram-se cabalmente comprovadas por meio de contratos, notas fiscais e comprovantes de pagamento. Em sua argumentação, citou decisões do antigo Conselho de Contribuintes de nº AC 1º CC107-206/93 e AC. 1º CC 105-4.624/90.

19.9. Alegou que é indevida a glosa das despesas de comissões com a empresa Port Serv S/C Ltda, porque celebrou contrato com ela, em 03/01/2007, para serviços de administração das rotinas mensais inerentes às apólices de seguros, estando os pagamentos a essa empresa comprovados e as despesas de prestação de serviço de acordo com o art. 299 do RIR/99. Argumentou que em atenção ao Princípio da Verdade Material, é completamente irrelevante o nome da conta em que foi registrada a despesa na contabilidade, se como despesa de comissões ou despesas de administração. Juntou documento bancário de transferência de R\$ 299.126,74 à empresa Port Serv S/C Ltda para comprovação de pagamento correspondente a uma das glosas de despesa efetuada pela fiscalização.

19.10. A impugnante aduziu que celebrou contrato com a Embrafisa, em 28/06/2012, para receber prestação de serviços de consultoria e assessoria, estando os pagamentos a essa empresa comprovados e as despesas de prestação de serviço de

acordo com a regra geral contida no artigo 299 do RIR/99, e que, portanto, as glosas de serviços de terceiros devem ser canceladas. Citou acórdão CARF nº 1101-001.204 e 1402-001.786. Juntou nota fiscal e documento bancário correspondente a R\$ 377.277,00 relativo a empresa Embrafisa, para comprovação da efetividade e pagamento da despesa glosada.

19.11. Alegou a insubsistência da glosa de despesas de material de expediente-localização, correspondente ao serviço prestado pela D' Cale Artes Gráficas Ltda, no valor de R\$ 41.250,00. Afirmou que o pagamento e a efetividade da despsa estão comprovados. Juntou Recibo da baixa de Borderô e conta corrente do HSBC.

19.12. Rebateu as glosas de despesas de viagem-operacional, alegando que com o comprovante de pagamento emitido pelo banco HSBC, o dispêndio de R\$ 175.000,0, resta cabalmente comprovado. Afirmou que as despesas com viagens estão de acordo com a regra geral contida no artigo 299 do RIR/99.

19.13. Aduziu que as glosas de despesas de condomínio devem ser canceladas, porque a contabilidade faz prova em favor da impugnante, e porque não houve comprovação da inveracidade dos registros contábeis pela fiscalização.

19.14. Alegou a inexistência de previsão legal para adição, à base de cálculo da CSLL, das despesas consideradas indedutíveis pela fiscalização. Citou jurisprudência administrativa de AC nº 101-94286, nº 107-07610 e nº 101-96.056.

19.15. Pugnou pela impossibilidade de cobrança do IRRF à alíquota de 35% por ausência de pagamento sem causa. Aduziu que o agente fiscal não fez a motivação, não esclarecendo a razão que o levou a caracterizar os pagamentos realizados aos beneficiários como sem causa, limitando-se a citar o artigo da lei que prevê a cobrança do IRRF, sem demonstrar a subsunção dos fatos à referida legislação. Afirmou que sem a devida fundamentação, o sujeito passivo encontra-se impossibilitado de exercer seu direito de defesa, tendo em vista que não está clara a conduta que levou à tributação. Sustentou que a cobrança do IRRF à alíquota de 35% existe para assegurar a tributação em casos em que existam pagamentos feitos a terceiros não identificados ou em operações em que não se tenha conhecimento da sua causa, de modo a evitar a evasão de recursos provenientes destas operações, o que não aconteceu no presente caso. Citou decisão do CARF acórdão nº 2403-002.879, 3403-003.267 e 206-00164. Citou ainda o art. 5º, LV, da Carta Magna e o art. 142 do CTN. Citou também decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais nº 9202-002.604.

19.16. Argumentou a impossibilidade de cobrança do IRRF à alíquota de 35% simultaneamente com a tributação do IRPJ e da CSLL em razão da glosa de despesas. Em sua fundamentação citou jurisprudência administrativa acórdão CSRF nº 9202-00.986 e nº 04-01.094, bem como o acórdão nº 1101-000.767 e 1402-00.193. Mencionou ainda a revogação do artigo 44 da Lei

nº 9.541/92 pela Lei nº 9.249/95 para justificar a impossibilidade da cobrança simultânea.

19.17. Afirmou a impossibilidade do reajustamento da base de cálculo – erro na composição da base de cálculo do IR/fonte, multa e juros isolados. Argüiu afronta aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. Citou o princípio da razoabilidade do processor Celso Antônio Bandeira de Melo. Citou ainda o artigo 2º da lei 9.784/99 que trata dos princípios que devem ser respeitados pela Administração Pública. Citou também a doutrina de Helenilson Cunha Pontes. Argumentou ainda que a fiscalização não considerou em seus cálculos o imposto de renda retido por ela.

19.18. Argüiu a ausência de previsão legal para a exigência de multa isolada decorrente da suposta ausência de retenção das contribuições sociais na fonte. Disse que o lançamento de multa isolada com fundamento no artigo 9º da Lei nº 10.426/2002 deve ser cancelado de plano em razão da ausência de previsão legal para sua constituição. Em sua defesa citou acórdão CSRF nº 9202-02.288 e CSRF nº 9202-001.886. Citou ainda o acórdão CARF nº 2802-00.184 e nº 2401004.065.

19.19. Alegou a impossibilidade de cobrança de juros isolados decorrentes da suposta ausência de retenção das contribuições sociais na fonte. Afirmou que o agente fiscal não fundamentou devidamente a cobrança dos juros isolados no presente caso, limitando-se apenas a citar as disposições genéricas dos arts. 43 e 61, §3º, da Lei 9.430/96 e Parecer Normativo Cosit nº 01/2002. Citou acórdão do CARF nº 2202-002.200, nº 106-15.416. Citou ainda voto proferido pelo conselheiro relator Odmir Fernandes no acórdão nº 2202-002.214.

19.20. Aduziu a inaplicabilidade da multa isolada decorrente da insuficiência no recolhimento de estimativas em razão do encerramento do ano-calendário quando da lavratura do auto de infração. Trouxe a doutrina de Marco Aurélio Greco acerca do recolhimento por estimativa do lucro real. Afirmou que a multa isolada, diferentemente do que entendeu a autoridade fiscal, somente pode ser exigida caso o fisco verifique a falta de recolhimento do tributo, ou recolhimento insuficiente, com base em estimativas mensais, antes do término do ano-base. Citou decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais nesse sentido, acórdãos de nº 1103-00.200, nº 1402-001.211 e nº 9101-001.854. Citou também a Súmula nº 82 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

19.21. Pugnou pela impossibilidade de cumulação da multa isolada decorrente da insuficiência no recolhimento de estimativas com a multa de ofício-duplicidade de cobrança. Citou acórdão Câmara Superior de Recursos Fiscais-CSRF nº 9101-001.820 e 9101-00.966, nº 9101-001.642, nº 9101-001.043, nº 9101.00.135, nº 9101-002.125. Citou também a doutrina de Tercio Sampaio Ferraz Junior e Edmar Oliveira Andrade Filho. Citou ainda a Súmula CARF nº 105, bem como acórdãos CARF

nº 1202-001.228, nº 1402-001.489, nº 1202-001.228. Juntou ainda decisão recente da segunda turma do STJ favorável à posição da impugnante.

19.22. *Afirmou a ausência de fundamentação para imposição da multa qualificada. Alegou que não praticou condutas de sonegação e fraude, tendo em vista que prestou informações e forneceu documentos à fiscalização, sem retardar, impedir, atrapalhar, nem confundir o trabalho fiscal. Disse ainda que declarou suas operações à Receita Federal, por meio de DIRF e DIPJ, de modo que jamais se poderia falar em intuito fraudulento. Citou doutrina de De Plácido e Silva, Lourival Vilanova, Pontes de Miranda. Citou acórdãos do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes nº 107-09.169 e nº 108-09.037.*

19.23. *Alegou natureza punitiva do IRRF cobrado e a impossibilidade de cumulação com a multa agravada, ocorrência de “Bis in Iden”. Afirmou que a previsão de cobrança do IRRF sobre pagamentos realizados a beneficiários não identificados ou sem causa, do artigo 61 da Lei nº 8.981/95 configura, na verdade, uma hipótese de punição ao contribuinte, afastando-se do conceito legal de tributo estabelecido pelo artigo 3º do CTN. Citou doutrina de Luiz Martins Valero e Vanessa Pereira Rodrigues Domene.*

19.24. *Argumentou a impossibilidade de exigência da multa em caso de dúvida. Afirmou que há dúvida quanto à ocorrência da infração, quando o julgamento é decidido pelo voto de qualidade. Citou o artigo 112 do CTN. Citou ainda o entendimento de Luís Eduardo Schoueri.*

19.25. *Arguiu a vedação ao confisco, insurgindo contra a multa de ofício de 150%. Citou julgados do STF, bem como a doutrina de Sacha Calmon Navarro Coelho.*

19.26. *Requeru a conversão do julgamento em diligência, caso não se entenda pelo cancelamento das autuações.*

19.27. *Alegou a necessidade do restabelecimento dos saldos de prejuízo fiscal e base negativa.*

19.28. *Pugnou pela ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa de ofício. Afirmou que o artigo 13 da Lei nº 9.065/95, que prevê a cobrança dos juros de mora com base na taxa SELIC, remete ao artigo 84 da Lei nº 8.981/95, que, por sua vez, estabelece a cobrança de tais acréscimos apenas sobre tributos. Citou acórdão CSRF nº 02-03.133.*

III-Do pedido

19.29. *Ao final a impugnante requereu o cancelamento dos autos de infração, com a extinção da totalidade dos créditos tributários exigidos.*

Em análise aos argumentos apresentados pelo contribuinte em Impugnação administrativa, aquela Delegacia de Julgamento entendeu por bem dar parcial provimento ao apelo do Recorrente, tendo o acórdão proferido recebido a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014 **NULIDADE. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL** Rejeitam-se as preliminares de nulidade suscitadas contra o procedimento administrativo fiscal, quando o processo administrativo fiscal obedece as determinações legais e garante ao contribuinte o contraditório e a ampla defesa, e não foi provada nenhuma violação aos arts. 10 e 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Não sendo necessário para o deslinde do litígio, o pedido de diligência será indeferido.

PEDIDO DE SOBRESTAMENTO DO PROCESSO. INDEFERIMENTO.

O pedido de sobrestamento do processo em razão da existência de outros processos administrativos em julgamento que podem afetar o presente processo, por envolverem prejuízo fiscal e base de cálculo negativa do CSLL, será indeferido por falta de previsão legal.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014 **LUCRO REAL. DESPESAS NÃO COMPROVADAS. GLOSA.**

Cabe a glosa de despesas contabilizadas que não são confirmadas por documentação hábil e idônea.

MULTA ISOLADA. RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS. CABIMENTO.

É cabível o lançamento de multa isolada de ofício pela falta de recolhimento das estimativas devidas de IRPJ e CSLL, após o encerramento do ano-calendário, de pessoas jurídicas que apuram pelo regime do lucro real anual por previsão no art. 44, II, "b", do CTN.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE. A multa isolada, devida pela insuficiência de recolhimento da estimativa mensal do imposto, e a multa de ofício devida pela insuficiência de recolhimento do imposto apurado na data do fato gerador, têm hipóteses de incidência distintas. Portanto, cabível o lançamento concomitante destas penalidades.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora, conforme Súmula CARF nº 5.

DESPESAS. DEDUTIBILIDADE. EXIGÊNCIA DA NECESSIDADE, DA USUALIDADE E DA NORMALIDADE.

COMPROVAÇÃO POR MEIO DE DOCUMENTOS HÁBEIS E IDÔNEOS. IMPRESCINDIBILIDADE.

Para dedutibilidade de uma despesa, exige-se que seja necessária, útil e normal, comprovada não só pela contabilidade, mas também por meio de documentos hábeis e idôneos.

CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014 **DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO. INOCORRÊNCIA.**

Na falta de pagamento de tributos sujeitos a lançamentos por homologação, o início da contagem do prazo decadencial é a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, consoante o art. 173, inciso I, do CTN.

VALOR PROBANTE DA CONTABILIDADE.

A contabilidade regular, ou seja, aquela respaldada por documentos hábeis e idôneos, faz prova a favor do contribuinte. O simples registro, sem respaldo documental, não tem valor probante.

DESPESAS. EFETIVIDADE. ÔNUS DA PROVA. *O ônus da prova cabe a quem ela aproveita, logo é do sujeito passivo o encargo de comprovar a efetividade da despesa utilizada na apuração do lucro real.*

MULTA QUALIFICADA. IMPROCEDÊNCIA. *A duplicação de multa de ofício requer a comprovação incontestada da conduta dolosa do sujeito passivo. Em caso de dúvida quanto à ocorrência do dolo, deve-se aplicar a multa de ofício regulamentar.*

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014 **IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA. NÃO COMPROVAÇÃO DA EFETIVIDADE DOS SERVIÇOS PRESTADOS.**

Nos casos em que o sujeito passivo, regularmente intimado, não comprova por meio de documentos hábeis e idôneos a efetividade dos serviços prestados, é legítimo o lançamento que enquadrado as operações como pagamentos sem causa, sujeitando-se à incidência do imposto retido na fonte, à alíquota de 35%. IRPJ SOBRE DESPESAS INDEDUTÍVEIS E IRRF SOBRE PAGAMENTO. INEXISTÊNCIA DE “BIS IN IDEM”. Não há “bis in idem” quando a tributação incide sobre fatos jurídicos diversos.

REAJUSTAMENTO DA BASE DE CÁLCULO DO IRRF DOS PAGAMENTOS SEM CAUSA. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. APRECIÇÃO. VEDAÇÃO.

Não compete à autoridade administrativa manifestar-se quanto à inconstitucionalidade ou ilegalidade das leis, por ser essa prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014 **COEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO SEM CAUSA E PRESTAÇÃO DE SERVIÇO COM AUSÊNCIA DAS RETENÇÕES DE CONTRIBUIÇÕES. IMPOSSIBILIDADE.**

Se for considerado pagamento sem causa por falta de efetividade do serviço prestado, não cabe a cobrança de multa e juros por ausência das retenções das contribuições desses pagamentos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014 **DESPESAS GLOSADAS. ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO PARA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL. PREVISÃO LEGAL. PROCEDÊNCIA.**

Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente para apuração do IRPJ. Logo, é procedente a adição na base de cálculo da CSLL das despesas glosadas.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Ao ser intimado do acórdão, o Recorrente apresentou extenso Recurso Voluntário, no qual repisa os argumentos lançados em sua Impugnação, acrescentando, contudo, uma preliminar de nulidade da decisão proferida, uma vez que supostamente faltou a esta motivação nas razões de decidir.

Tendo em vista que a decisão da DRJ reduziu as multas de ofício aplicadas de 150% para 75% para todos os períodos e, ainda, exonerou totalmente o lançamento da multa por falta de retenção na fonte das contribuições, também foi apresentado Recurso de Ofício a este colegiado

Este é o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias

DA TEMPESTIVIDADE

Como se denota dos autos, o Recorrente foi intimado do teor do acórdão recorrido, via AR, em 05/07/2017 (fl. 946), apresentando o Recurso Voluntário ora analisado no dia 02/08/2017 fl. 948), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72.

Portanto, sem maiores delongas, uma vez que cumpre os demais requisitos de admissibilidade, o Recurso Voluntário deve ser analisado por este colegiado.

DAS PRELIMINARES

DA NULIDADE DO ACÓRDÃO PROFERIDO

Em sede preliminar, o Recorrente alega que o acórdão proferido pela DRJ de Curitiba seria nulo, uma vez que, em suas palavras, "*percebe-se que não houve um efetivo posicionamento da DRJ quanto a presente matéria*".

Alegação do Recorrente é de que o acórdão não analisou, em sua totalidade, os argumentos de defesa, em especial, porque, ao enfrentar o argumento suscitado quanto à impossibilidade de aplicação de multa de ofício pela estimativas que não foram recolhidas tempestivamente, em razão do encerramento do ano-base, se ateu a citar julgado proferido no pelo CARF e, por consequencia, indeferir o pedido do contribuinte, que entendia pela inaplicabilidade da sanção.

Assim, aos olhos do Recorrente, como não houve argumentação (posicionamento) para rebater os fundamentos lançados em sede de Impugnação, o acórdão teria infringido o artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72. Para fundamentar a nulidade sustentada, o Recorrente cita dispositivos do NCPC e julgado proferido pelo STJ.

De fato, o Novo Código Processo Civil, que é aplicado de forma subsidiária e supletiva ao processo administrativo fiscal, preceitua a impossibilidade de o julgador "*invocar motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão*" (§1º do artigo 489).

Contudo, no presente caso, não se vislumbra qualquer vício na decisão, no ponto em que foi abordado pelo Recorrente e tão pouco a afronta ao dispositivo do NCPC citado acima.

O que houve, em verdade, é que o acórdão proferido se valeu, como razões de decidir, de um julgado proferido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que é contrário às pretensões do Recorrente, mas cuja discussão era idêntica à travada nos autos.

Não se pode perder de vista que, no tópico seguinte, o acórdão recorrido enfrenta mais uma vez a discussão e fundamenta o indeferimento do pedido do Recorrente (então, Impugnante) neste ponto, inclusive quanto à inaplicabilidade da Súmula CARF nº 105 ao presente caso.

Ainda, apenas para argumentar, deve-se destacar que o Regimento Interno da CARF autoriza o Conselheiro Relator a utilizar dos fundamentos da decisão proferida pela DRJ, sem que haja a necessidade de "*apresentar juízo de valor próprio a respeito dos argumentos de defesa expostos*", como argumentou o Recorrente. Neste sentido, é a redação do § 3, do artigo 57 do RICARF. Veja-se:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

I - verificação do quórum regimental;

II - deliberação sobre matéria de expediente; e III - relatório, debate e votação dos recursos constantes da pauta.

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

§ 2º Os processos para os quais o relator não apresentar, no prazo e forma estabelecidos no § 1º, a ementa, o relatório e o voto, serão retirados de pauta pelo presidente, que fará constar o fato em ata.

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (destacou-se).

Ora, se o próprio Regimento Interno do CARF admite a utilização das razões de decidir do acórdão proferido pela DRJ, por qual motivo seria nula a decisão que utiliza-se das razões de decidir de julgado proferido pelo CARF?

Data venia, não há nulidade no acórdão recorrido como apontado pelo Recorrente.

Portanto, REJEITO A PRELIMINAR de nulidade apresentada.

DA MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO PELA AUTORIDADE FISCAL.

No Recurso Voluntário apresentado, o Recorrente invoca, em sede preliminar, a nulidade da autuação, uma vez que teriam sido alterados critérios jurídicos por parte da fiscalização, em flagrante afronta ao disposto no artigo 146 do Código Tributário Nacional.

Em extenso argumento lançado, o Recorrente alega, em síntese, que em outras autuações, que constituíram créditos tributários sobre os fatos ocorridos em períodos anteriores, o entendimento da fiscalização foi diverso ao que restou concluído no Auto de Infração ora em debate. Afirma, assim, que por se tratar da mesma condição fática, a fiscalização não poderia alterar o anterior entendimento.

Em suas palavras, alega que "*as mesmas operações foram avaliadas pela Fiscalização em diferentes momentos, tendo-se chegado a diferentes conclusões a seu respeito*", em flagrante violação ao artigo 146 do Código Tributário Nacional.

De fato, o artigo 146 do CTN preceitua que a mudança do critério jurídico, introduzida de ofício ou em consequência de decisão de autoridade administrativa ou judicial, só pode ser realizada para fatos geradores ocorridos após a alteração do entendimento. Veja-se a redação do dispositivo:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução

Contudo, com toda *venia*, entende-se como mais restritiva a aplicação do mencionado dispositivo, não tendo o alcance pretendido pelo Recorrente.

É que, como consta da declaração de voto nos autos do processo nº Processo nº 10980.723835/2014-11 - Acórdão nº 1302002.631, se o agente fiscal, em face de uma decisão judicial ou administrativa, alterasse os critérios jurídicos de um lançamento considerado, por exemplo, nulo e efetivasse novo lançamento, sobre os mesmo fatos geradores, mas com critérios distintos, estar-se-ia em flagrante ofensa ao que preceitua o artigo 146 do CTN citado acima. Os ensinamentos de Alberto Xavier são neste Norte:

O Artigo 146 nada mais é, pois, que simples corolário do princípio da não retroatividade, extensível às normas complementares, limitandose a esclarecer que os lançamentos já praticados à sombra de 'velha interpretação' não podem ser revistos com fundamento em 'nova interpretação'. Reparese que o artigo 146 pressupõe que, antes da modificação operada nos critérios jurídicos, tenha sido previamente praticado um ato individualizado de lançamento, caso contrário não se justificaria a referência a 'um mesmo sujeito passivo'. O que o artigo 146 pretende é precisamente que os atos administrativos concretos já praticados em relação a um sujeito passivo não possam ser alterados em virtude de uma alteração dos critérios genéricos da interpretação da lei já aplicada. Assim, como corolário da garantia genérica em favor de todos os sujeitos passivos de não aplicação retroativa da lei e de interpretação superveniente, constante do artigo 144, o artigo 146 explicita a garantia subjetiva em favor de cada sujeito passivo individualmente considerado de que a interpretação superveniente não pode conduzir à modificação do lançamento que o tenha como destinatário. Esta é também a solução consagrada pela LPAF (Lei 9.784/98), que dispõe no seu art. 2º, inciso XIII, ser 'vedada aplicação retroativa de nova interpretação (Xavier, Alberto. Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro, p. 277)

Neste sentido, não se pode perder de vista que a imutabilidade do lançamento é decorrente do princípio da segurança jurídica, que, para alguns autores, dentre eles o professor Paulo de Barros Carvalho, é um sobreprincípio que deve nortear todo o ordenamento jurídico.

Contudo, no presente caso, se houve mudança no critério jurídico, esta foi feita para valorar fatos geradores posteriores aos que anteriormente haviam sido analisados pela fiscalização. Não houve aplicação pretérita, tampouco aplicação de entendimentos distintos para os mesmo fatos geradores.

Não se está perante de uma nulidade da autuação por mudança de critérios jurídicos, como argumenta o Recorrente. Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, inclusive, já se manifestou no que é aqui defendido. Confira-se:

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE - Ano-calendário: 2007

(...).

ARTIGO 146 DO CTN. PRINCÍPIO DA PROTEÇÃO DA COFIANÇA. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. LANÇAMENTOS TRIBUTÁRIOS DISTINTOS CONTRA O MESMO CONTRIBUINTE. INEXISTÊNCIA. O fato de existir uma fiscalização pretérita sinalizando interpretação da Fiscalização não tem o condão de vincular institucionalmente a Administração Fiscal para posterior lançamento, impedindo a cobrança de tributos. Isto porque o artigo 146 do CTN tem aplicação restrita à revisão de um mesmo ato administrativo, cujos elementos de direito veiculados pela autoridade fiscal no momento da lavratura não poderão ser posteriormente alterados de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial. Trata-se de norma que visa proteção da confiança legítima dos contribuintes, porém adstrita aos termos em que foi positivada pelo legislador complementar.

(...)

5.Recurso voluntário parcialmente provido.(Número do Processo 13896.722157/2011-65 - Nº Acórdão 3402-004.391 - Data da sessão 26/09/2017)

E mais: como o Recorrente alega que, no presente Auto de Infração, a fiscalização entendeu pela aplicação de penalidades diversas daquelas aplicadas anteriormente, eventuais vícios no lançamento poderão ser corrigidos em âmbito administrativo (como ocorreu no caso da multa qualificada, que foi afastada pela própria DRJ) ou até mesmo junto ao Poder Judiciário. Não é caso de nulidade e, sim, se for o caso, de necessidade de reparos de eventuais excessos e/ou equívocos cometidos pela fiscalização.

Portanto, REJEITO a preliminar de nulidade da autuação, uma vez que, no lançamento feito pela fiscalização, não houve afronta ao artigo 146 do Código Tributário Nacional.

DA NULIDADE DO LANÇAMENTO POR AFRONTA AO ARTIGO 142 DO CTN. DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA E PREJUÍZO FISCAL. DO PEDIDO DE SOBRESTAMENTO.

Em outra preliminar levantada no Recurso Voluntário, o Recorrente alega a nulidade da autuação, com base no artigo 142 do CTN, uma vez que a fiscalização, quando efetuou cálculo do crédito tributário devido, "*deixou de realizar a compensação de prejuízos fiscais e base negativa de CSLL originários dos exercícios anteriores*".

Neste sentido, aduz que "*a base de cálculo originário do crédito tributário controlado nos presentes autos carece de liquidez e certeza*".

Assim, requer o cancelamento da autuação por suposta nulidade. Em caráter subsidiário, requer "*o sobrestamento do presente feito até o encerramento dos processos administrativos n.ºs 16327.720464/2013-73, 16327.720463/2010-29 e 16327.001681/2010-61.*"

Pois bem. No que se refere ao primeiro ponto levantado - falta de liquidez e certeza do crédito tributário - , entende-se que não há nulidade no Auto de Infração a ensejar o seu cancelamento.

É que, quando da constituição do crédito tributário, como o próprio contribuinte afirma, a fiscalização já havia ajustado, de ofício, a base de cálculo negativa e o prejuízo fiscal, mesmo que este ajuste tivesse sido objeto de contestação administrativa por parte do Recorrente. Verifica-se que à época do lançamento não existia saldo negativo ou prejuízo fiscal para serem compensados e, por isso, não foram considerados no cálculos dos créditos tributários lançados de ofício pela fiscalização.

Por outro lado, em que pese ter alegado, o contribuinte não comprovou, *data venia*, qual o objeto das discussões travadas naqueles processos administrativos. Como se observa da documentação juntada aos autos, quando da apresentação da Impugnação (fls. 738 e seguintes), o Recorrente se limitou a apresentar a movimentação dos processos administrativos, sem, contudo, demonstrar que, efetivamente, naqueles autos, se discutia eventual equívocos nos ajustes do prejuízo fiscal ou da base de cálculo negativa.

Inclusive, como se denota do acórdão recorrido, em um daqueles processos - autos de nº 16327.720463/2010-29 - a discussão é referente à contribuição previdenciária e, a princípio, decisão favorável ao contribuinte não terá nenhum impacto na recomposição de eventual saldo negativo ou prejuízo fiscal.

Assim, não se pode acatar a simples alegação de ausência de liquidez e certeza do crédito tributário, sem que haja qualquer esforço probatório por parte do contribuinte. Caberia ao Recorrente comprovar as suas alegações neste caso, até mesmo para que, com base nas provas apresentadas, o julgador administrativo pudesse, se fosse o caso, buscar a verdade material. Não se pode admitir uma alegação, sem qualquer elemento probante.

Quanto ao pedido de sobrestamento do feito, para que seja aguardado o trânsito em julgado daqueles processos administrativos, como consta no acórdão recorrido, não se vislumbra qualquer dispositivo legal que imponha este sobrestamento.

Assim, por falta de embasamento legal, entende-se pelo indeferimento deste pedido também.

Por tudo aqui exposto, também REJEITO a preliminar arguida pelo Recorrente e INDEFIRO o pedido de sobrestamento do presente feito.

DO MÉRITO

DAS PREMISSAS QUANTO A POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DE DESPESAS PELAS EMPRESAS QUE APURAM O IRPJ E CSLL PELO LUCRO REAL.

Antes de adentrar no mérito de cada glosa realizada pela fiscalização, cumpre, neste momento, discorrer de forma breve acerca das despesas dedutíveis na apuração do lucro real.

Neste contexto, deve-se esclarecer que o dispêndio feito pela entidade ou toda obrigação incorrida para aquisição de bens, serviços ou utilidades, deve ser considerado dedutível se for feito com o propósito de manter em funcionamento a fonte produtora de rendimentos. Nessa linha, confira-se os ensinamentos de Hiromi Higuchi em sua obra “Imposto de Renda das Empresa: Interpretação e Prática”:

As despesas efetuadas pelas pessoas jurídicas podem ser dedutíveis ou indedutíveis na apuração do lucro real. Importante é também o momento em que a despesa operacional é dedutível na determinação do lucro real. A despesa é dedutível pelo regime de competência, ou seja, no momento em que a despesa é considerada incorrida.

*As despesas operacionais dedutíveis na determinação do lucro real são aquelas que se encaixam nas condições fixadas no art. 299 do RIR/99, isto é, despesas necessárias à atividade da empresa e à respectiva fonte produtora de receitas. As despesas necessárias, ainda de acordo com a legislação fiscal, são as despesas pagas ou incorridas e que sejam usuais e normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (HIGUCHI, Hiromi, *Imposto de Renda das empresas: interpretação e prática: atualizado até 10-01-2015 – 40º ed. – São Paulo: IR Publicações, 215, p.279*) (detacou-se).*

Os conceitos de despesas necessárias, usuais ou normais estão contidos no artigo 299, do RIR/99. Verifica-se:

Art.299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, §1º).

§2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, §2º).

Por sua vez, o Parecer Normativo CST nº 32/1981, previu que “o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos”.

Os Tribunais pátrios não destoam deste entendimento, como se observa do julgado, cuja ementa segue transcrita abaixo, proferido pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO-CSLL. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA-IRPJ. DEDUÇÃO DE DESPESAS TIDAS COMO OPERACIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. CONDENAÇÃO EM VERBA HONORÁRIA QUE SE MANTÉM 1 - Quanto ao agravo retido, é remansoso o entendimento de que a realização de perícia se revela como o meio de prova oneroso e causador da delonga procedimental, cabendo quando devem ser esclarecidas questões que não possam ser verificadas sem o conhecimento técnico. A não realização de perícia contábil não caracteriza cerceamento de defesa, vez que a matéria tratada na inicial era de direito, possibilitando assim o julgamento da lide. Com efeito, o CPC/2015 permite o julgamento, dispensando a

produção de provas, quando a questão for unicamente de direito e os documentos acostados aos autos forem suficientes ao exame do pedido. Também, o art. 370 do CPC/2015 permite ao juiz a possibilidade de indeferir diligências inúteis ou meramente protelatórias, assim como determinar a realização das provas que entenda necessárias à instrução do processo, mesmo sem requerimento da parte. Na hipótese, o que se discute é a possibilidade de descontos concedidos a clientes como despesas operacionais e despesas de viagem e estadia de médicos e cirurgiões cardiologistas e técnicos, dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sendo totalmente desnecessária a realização de prova pericial, pelo que rejeito o agravo retido interposto. 2. **Despesas operacionais são as pagas ou incorridas para vender produtos ou serviços e administrar a empresa. A legislação de regência prescreve restrições quanto à dedução de despesas efetivamente incorridas e regularmente escrituradas.** 3. **O Parecer Normativo CST nº 32/81 declara que gasto necessário é o essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.** 4. **Na determinação da base de cálculo do IRPJ, a legislação considera dedutíveis as despesas operacionais, aquelas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.** 5. Na hipótese, no tocante a dedução dos prejuízos operacionais como despesa, não foram cumpridos os requisitos legais, de forma que não se pode simplesmente acolher o argumento genérico de que estão presentes as condições do artigo 299, do RIR/1999. 6. A autoridade fiscal efetuou a glosa dos valores referentes às despesas efetuadas com pessoas não vinculadas a empresa, como viagens, transporte, estadia de médicos para participação em congressos, exposições e conferências, bem como descontos concedidos a clientes. 7. As notas acostadas aos autos, por si só, não demonstram a finalidade, o relacionamento com a atividade desenvolvida pela autora. As viagens ao exterior deveriam estar devidamente escrituradas e de encontro com a atividade da empresa. 8. Embora útil ou vantajoso o emprego do valor, caracteriza-se um incremento, mas não uma despesa necessária ou operacional. 9. Quanto à verba honorária, esta deve ser mantida, conforme fixada na r. sentença. 10. Agravo retido rejeitado. Apelação não provida. (AC 00089632520114036100, DESEMBARGADOR FEDERAL NERY JUNIOR, TRF3 - TERCEIRA TURMA, e-DJF3 Judicial 1 DATA:18/01/2017 ..FONTE_REPUBLICACAO:.)

Deve-se ressaltar, ainda, que, tendo em vista o regime de competência, mesmo aquelas despesas ainda não efetivamente pagas, mas já reconhecidas na contabilidade (incorridas), podem ser deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, como, inclusive, já decidiu o Superior Tribunal de Justiça. Veja-se:

DIREITO TRIBUTÁRIO. IRPJ. LUCRO REAL. DESPESA OPERACIONAL. FÉRIAS. EMPREGADOS. REGIME DE COMPETÊNCIA. AQUISIÇÃO DO DIREITO. CONCEITO DE DESPESA INCORRIDA.

1. Cuida-se, na origem, de Ação Declaratória proposta com a finalidade de obter provimento jurisdicional que reconheça o direito à dedutibilidade de despesas incorridas pela aquisição do

direito às férias dos empregados, na apuração do IRPJ do ano-base de 1978 (fl. 12).

2. A controvérsia posta, desde a inicial, diz respeito ao período em que essa dedução é possível, e não propriamente à existência desse direito, o que se tornou inquestionável.

3. Uma vez adquirido o direito às férias, a despesa em questão corresponde a uma obrigação líquida e certa contraída pelo empregador, embora não realizada imediatamente. Dispõe o art. 134 da CLT que "As férias serão concedidas por ato do empregador, em um só período, nos 12 (doze) meses subsequentes à data em que o empregado tiver adquirido o direito".

4. De acordo com o § 1º do art. 47 da Lei 4.506/1964, são necessárias as despesas pagas ou incorridas para realizar as transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. Tais despesas são consideradas operacionais e a legislação autoriza seu abatimento na apuração do lucro operacional (art. 43 da Lei 4.506/1964).

5. Se a lei permite a dedução das despesas pagas e das incorridas, não só as que já foram efetivamente adimplidas são dedutíveis. Despesa incorrida é aquela que existe juridicamente e possui os atributos de liquidez e certeza.

6. Na legislação tributária, prevalece a regra do regime de competência, de modo que as despesas devem ser deduzidas no lucro real do período-base competente, ou seja, quando jurídica ou economicamente se tornarem devidas.

7. Com a aquisição do direito às férias pelo empregado, a obrigação de concedê-las juntamente com o pagamento das verbas remuneratórias correspondentes passa a existir juridicamente para o empregador. Nesse momento, a pessoa jurídica incorre numa despesa passível de dedução na apuração do lucro real do ano-calendário em que se aperfeiçoou o direito adquirido do empregado.

8. Recurso Especial não provido. (REsp 1313879/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/02/2013, DJe 08/03/2013) (destacou-se)

Dessa forma, são requisitos básicos para os gastos com despesas serem dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL:

(i) a comprovação do pagamento ou, na ausência deste, a despesa deve ser ao menos incorrida/reconhecida (regime de competência);

(ii) os gastos devem ser úteis ou necessários para a manutenção da empresa e relacionados ao seu objeto social.

Esses são os requisitos básicos para a dedutibilidade das despesas pelo contribuinte e é com essa premissa que se analisará as ilações da fiscalização e os argumentos apresentados pelo Recorrente.

DO ÔNUS DA PROVA.

Antes, contudo, em se tratando de Auto de Infração, em que a administração constituiu créditos tributários de ofício, quando identificou incorreções e/ou omissões nos lançamentos contábeis e fiscais previamente realizados pelo contribuinte, há que se entender de quem é o ônus probatório: do fisco ou do contribuinte?

No presente contexto, afasta-se, de pronto, os casos de presunção relativa, como, por exemplo, o de omissão de receitas por depósitos bancários (artigo 42, da Lei 9.430/96). Nestes casos, em que pese a sua discutível constitucionalidade, o legislador entendeu que o ônus probatório é do contribuinte. Assim, sendo devidamente intimado acerca das informações levantadas pela fiscalização e caso não haja comprovação em contrário por parte do fiscalizado, a ele será presumida determinada conduta.

Mesmo nestes casos, entretanto, não pode a fiscalização, de forma unilateral, afirmar a existência de renda omitida, por exemplo, sem que seja dada a oportunidade ao contribuinte de fazer prova em contrário. Fabiana Del Padre Tomé, refutando de forma veemente a possibilidade de existência, no ordenamento, das chamadas presunções absolutas ou mistas, assim se pronuncia sobre as chamadas presunções relativas:

Apesar de caracterizarem importante instrumento de que dispõe a Administração, auxiliando-a nas tarefas fiscalizatória e arrecadatória, as presunções têm seu emprego delimitado por normas constitucionais que traçam os contornos da competência tributária, além das que asseguram direitos dos contribuintes. Por tal razão, não encontram guarida em nosso ordenamento as presunções absolutas nem as chamadas presunções mistas. As primeiras são obstadas pela rígida repartição constitucional das competências para instruir tributos, bem como pelos princípios da estrita legalidade tributária, da tipicidade e da capacidade contributiva. Quanto às presunções mistas, violam não apenas os primados da tipicidade e capacidade contributiva, mas também o direito à ampla defesa, já que restringem as provas possíveis de serem utilizadas para ilidir o fato presumido.

As presunções susceptíveis de serem empregadas pelo Fisco são apenas as relativas, por possibilitarem ao contribuinte a livre produção probatória em sentido contrário. (TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2008. Págs. 301 e 302)

Contudo, excetuado os casos de presunção relativa (as únicas presunções que se pode admitir em direito tributário, diga-se), o dever de provar é da fiscalização.

Há que se entender que, nos termos do artigo 142, do Código Tributário Nacional, a competência para apurar, constituir e calcular o crédito tributário, dentre outras, é da autoridade administrativa, de forma privativa, em especial quando é promovida a constituição de ofício do crédito tributário, quando presentes umas das hipóteses listadas no artigo 149 do mesmo Código.

Assim, salvo naqueles casos em que há uma presunção relativa de determinadas condutas, reitera-se, é dever da administração tributária comprovar as suas alegações. Mais uma vez, se vale dos ensinamentos de Fabiana Del Padre Tomé que, após discorrer sobre as diferenças entre ônus, dever e faculdade na produção das provas, assim se manifesta:

"(...) A existência do ônus pressupõe um direito subjetivo disponível, que pode ou não ser exercido, situação que não se verifica na esfera tributária, tendo em vista que os atos de lançamento e de aplicação de penalidades pelo descumprimento de obrigações tributárias e deveres instrumentais competem ao Poder Público, de modo privativo e obrigatório, tendo de fazê-lo com base nos elementos comprobatórios do fato jurídico e do ilícito tributário. Daí por que não tem a autoridade administrativa mero ônus de provar o fato jurídico ou o ilícito tributário que dá suporte aos seus atos, mas verdadeiro dever, (...)"(TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2008. Págs. 236 e 237) (destacou-se)

E arremata a festejada professora:

"Caso o ato de lançamento não se fundamente em provas, estará irremediavelmente maculado, devendo ser retirado do ordenamento. Na hipótese de o contribuinte deixar de apresentar os documentos comprobatórios do fato enunciado no antecedente da norma individual e concreta por ele emitida, sujeitar-se-á ao ato de lançamento a ser realizado pela autoridade administrativa e à aplicação das penalidades cabíveis, como adverte Geraldo Ataliba: 'o sistema de legislação vigente, quanto ao assunto, é claro: omissão do contribuinte, a sua falta de colaboração ou a colaboração maliciosa ou danosa, além de serem criminalmente reprimidos, não inibem o fisco no lançamento'. Opostamente, se o contribuinte fornecer os documentos que se referem ao objeto fiscalizado, as informações nele contidas farão prova a seu favor.

Devidamente provado o fato enunciado pelo Fisco ou pelo contribuinte, as alegações que pretendam desconstituí-lo devem, igualmente, estar fundadas em elementos probatórios. Tudo, na esteira da regra segundo a qual o ônus/dever da prova cabe a quem alega, não se admitindo, na esfera tributária, convenções que alterem essa forma de distribuição. (...) A existência do ônus pressupõe um direito subjetivo disponível, que pode ou não ser exercido, situação que não se verifica na esfera tributária, tendo em vista que os atos de lançamento e de aplicação de penalidades pelo descumprimento de obrigações tributárias e deveres instrumentais competem ao Poder Público, de modo privativo e obrigatório, tendo de fazê-lo com base nos elementos comprobatórios do fato jurídico e do ilícito tributário. Daí por que não tem a autoridade administrativa mero ônus de provar o fato jurídico ou o ilícito tributário que dá suporte aos seus atos, mas verdadeiro dever, (...)"(TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2008. Págs. 239 e 240)

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se posicionou quanto a impossibilidade de se inverter o ônus probatório, quando a fiscalização tinha o dever de provar as ilações lançadas em Auto de Infração. Veja-se julgado neste sentido:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ - Ano-calendário: 2000

*USUFRUTO DE AÇÕES. RECEITAS AUFERIDAS EM RAZÃO DA CESSÃO DOS DIREITOS DE FRUIÇÃO DOS ATIVOS. RECEITAS QUE NÃO SE CONFUNDEM COM A PERCEPÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS. TRIBUTAÇÃO. APROPRIAÇÃO PRO RATA DA RECEITA. A celebração de contrato oneroso de usufruto de ações importa na transferência, ao usufrutuário, do direito, inerente à posição acionária, de percepção de juros e dividendos. A remuneração estabelecida em decorrência da cessão do direito de fruição das ações não se confunde com a percepção de juros e dividendos, constituindo receita do cedente obrigatoriamente submetida à tributação pelo Imposto sobre a Renda. Nessas condições, a receita deve ser apropriada pro-rata, durante o período do contrato. RATEIO DE CUSTOS - **GLOSA - INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA - IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO. Provado, pelos elementos constantes da escrituração mercantil, que a recorrente contabilizara despesas recebidas em rateio de sua controladora, prática usual em se tratando de grupos financeiros, caberia à fiscalização provar a inexistência ou a não dedutibilidade das despesas que assumira, não simplesmente ter promovido a sua glosa, mediante ilegal inversão do ônus da prova.** PERDAS DE CRÉDITO. DEDUÇÃO INDEVIDA. A dedução de perdas no recebimento de créditos está condicionada ao atendimento aos requisitos legais para a sua dedutibilidade, além da comprovação documental inequívoca da sua ocorrência. Assunto: Outros Tributos ou Contribuições Ano-calendário: 2000 DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL - Consoante Súmula Vinculante do STF é de cinco anos o prazo de decadência para o Fisco efetuar o lançamento das contribuições para custear a Seguridade Social (art. 45 da Lei nº 8.212/1991). PIS, CSLL E COFINS - LANÇAMENTOS DECORRENTES - Aplicam-se aos lançamentos decorrentes o decidido em relação ao principal. Mantida parcialmente as exigências de CSLL e exoneradas integralmente as exigências de PIS/Pasep e COFINS MULTAS ISOLADAS - DECADÊNCIA E PROVIMENTO NO MÉRITO DA MATÉRIA PRINCIPAL - As multas isoladas por falta ou insuficiência de estimativas mensais sujeitam-se ao prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN. Dado provimento, no mérito, ao recurso na parte relativa ao IRPJ que motivou a aplicação de multa isolada, cancela-se a exigência remanescente da decadência. (Número do Processo 19740.000004/2006-56 - Acórdão 107-09.588 - Data da sessão: 17/12/2008)*

Por outro lado, como se verifica da ementa acima, inclusive, não se pode desprezar o "peso" da prova dos lançamentos contábeis do contribuinte. Desde que lastreados por documentação hábil e idônea que comprove eventual lançamento, a contabilidade feita nos ditames da legislação tem o condão de provar a ocorrência do evento escriturado.

Não é por outro motivo que o Decreto 3.000/99 é categórico ao afirmar que os lançamentos contábeis fazem prova em favor do contribuinte, sendo dever da autoridade administrativa comprovar eventuais inveracidades. Neste sentido é a redação dos artigos 923, 924 e 925 do RIR/99. Veja-se:

Art.923.A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, §1º).

Art.924.Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, §2º).

Art.925.O disposto no artigo anterior não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração

Portanto, o dever de comprovar despesa inexistente, indedutível ou a falsidade de documento que suportou o lançamento contábil é da fiscalização. Não se pode admitir a transferência desse ônus ao contribuinte, quando a legislação assim não autoriza. Sendo apresentada documentação que comprove e sustente os lançamentos na contabilidade, a fiscalização deve empreender as diligências necessárias para comprovar suas alegações.

Feitas estas considerações iniciais, passa-se a analisar, uma a uma, as glosas efetuadas pela fiscalização, para se verificar se as despesas glosadas poderiam, de fato, serem deduzidas da base cálculo do IRPJ e da CSSL devidos pelo Recorrente.

DA ANÁLISE DAS DESPESAS GLOSADAS PELA FISCALIZAÇÃO

1) OZCORP SERVIÇOS S/C LTDA – CNPJ 05.208.982/0001-25 – LINHA 14 DA FICHA 04 C – DESPESAS DE COMISSÕES.

Como se denota do Termo de Verificação Fiscal, o agente que promoveu a autuação, entendeu que os pagamentos realizados à empresa Ozcorp Serviços S/C Ltda. não poderiam ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSSL. A motivação para esta glosa pode ser observada no seguinte trecho do TVF:

Conforme DIPJ dos anos-calendário 2011 a 2013 se observa que a MUTUAL e a OZCORP são empresas ligadas, pertencentes ao mesmo sócio, senhor Paulo Rogério Marchi –CPF 040.692.298-50, detentor de participação no capital social de ambas empresas igual a 99,83% e 95% - AC 2011 e 99,89% e 95% - AC 2012 e 2013, respectivamente.

Compulsando as DIPJ apresentadas, constatou-se a OZCORP possuir capital social de apenas R\$ 1.000,00, ausência de empregados nos períodos em análise e opção pela tributação em regime trimestral pelo Lucro Presumido, tendo apurado receita s originárias exclusivamente da MUTUAL, da ordem de R\$ 4.171.193,29 e IRRF de R\$ 62.567,91 em 2011, R\$ 947.288,84 e IRRF de R\$ 14.209,33 em 2012 e valores zerados em 2013.

(...)

Regularmente intimada a apresentar as notas fiscais, contrato de prestação de serviços, memórias de cálculo e demais documentação comprobatória da efetiva prestação dos serviços deduzidos como despesa – item 9 do TIF nº 06 relativa a amostragem no AC 2012 e item 10 do TIF nº 07 relativa a totalidade dos valores deduzidos nos anos-calendário 2011 a 2015- limitou-se a trazer aos autos os razões contábeis dos períodos de apuração em análise e comprovantes de pagamentos de cinco maiores valores no ano-calendário 2012, não apresentando contrato de prestação de serviços, notas fiscais, memórias de cálculo e nenhuma documentação comercial que comprovasse a efetiva prestação de serviços. (destacou-se)

O Recorrente, por sua vez, quando da apresentação da Impugnação, que deu início a este procedimento administrativo, se ateve a juntar aos autos os documentos que já haviam sido apresentados à fiscalização, ou seja, apresentou apenas os comprovantes da contabilização das despesas e o respectivo comprovante da transferência bancária realizada, nada mais.

Contudo, no presente caso, apesar de o contribuinte ter trazido aos autos os elementos para configurar a dedução das despesas e não ter sido objeto da acusação fiscal o fato da despesa ser indedutível por sua característica, ou seja, não houve afirmação de que aquela despesa não seria útil e necessária para a realização do objeto social do contribuinte, o fiscal demonstrou a estreita relação entre as sociedades, que tem o mesmo sócio majoritário e, o que é mais relevante aos olhos deste julgador, que a empresa OZCORP não tinha nenhum empregado registrado no período fiscalizado.

Entende-se, neste caso, que a fiscalização comprovou, em especial, quando fala da ausência de empregados na prestadora dos serviços, que a despesa não poderia ser dedutível. Assim, caberia, ao contribuinte, fazer prova em contrário, mas este ficou-se silente.

Por outro lado, não se pode desprezar o vínculo entre as empresas, que, como mencionado, tem no quadro social o mesmo sócio majoritário.

Não há, ressalte-se, na legislação, qualquer óbice de empresas tão próximas fazerem negócios e incorrem em despesas com o pagamento de eventuais prestações de serviços. Entretanto, quando dos questionamentos da fiscalização e principalmente após a acusação fiscal, o Recorrente poderia, pela proximidade, ter diligenciado junto à empresa prestadora de serviços e comprovado a efetiva prestação destes, o que não foi feito em nenhum momento.

Assim, no que tange à glosa da despesa incorrida junto à empresa OZCORP Serviços S/C Ltda., voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

2) PORT SERV S/C LTDA. – CNPJ 03.270.070/0001-58 – LINHA 14 DA FICHA 04 C – DESPESAS DE COMISSÕES..

No que tange à glosa das despesas incorridas junto à empresa Port Serv S/C Ltda., a motivação da fiscalização para desconsiderá-la é muito semelhante à glosa acima analisada. Veja-se, neste sentido, o que consta do TVF:

Conforme respectivas DIPJ e ECF dos anos-calendário 2012 a 2014 se observa que a MUTUAL e a PORT SERV são empresas vinculadas, pertencentes ao mesmo sócio, senhor Paulo Rogério Marchi – CPF 040.692.298-50, detentor de participação no capital social de ambas empresas igual a 99,83% e 95% - AC 2012, 99,89% e 95% - AC 2013 e 99,91% e 95% - AC 2014, respectivamente.

Observa-se que a PORT SERV, com capital social de apenas R\$ 1.000,00, não possuía empregados nos períodos em análise e ainda que optou pela tributação em regime trimestral pelo Lucro Presumido, tendo apurado receita s originárias exclusivamente da MUTUAL de R\$ 9.813.677,05 e IRRF de R\$ 135.585,48 em 2012, receita de R\$ 10.839.278,84 e IRRF de R\$ 162.598,17 em 2013 e receita de R\$ 1.552.490,59 e IRRF de R\$ 23.287,35 em 2014.

(...)

Regularmente intimada a apresentar as notas fiscais, contrato de prestação de serviços, memórias de cálculo e demais documentação comprobatória da efetiva prestação dos serviços deduzidos como despesa – item 9 do TIF nº 06 relativa a amostragem no AC 2012 e item 11 do TIF nº 07 relativa a totalidade dos valores deduzidos nos anos-calendário 2011 a 2015- limitou-se a trazer aos autos os razões contábeis dos períodos de apuração em análise e comprovantes de pagamentos de cinco maiores valores no ano-calendário 2012, apresentando cópia simples contrato de prestação de serviços, 3 notas fiscais relativas aos meses de junho, julho e agosto de 2012 e nenhuma documentação comercial que comprovasse a efetiva prestação de serviços. (destacou-se)

O Recorrente, por sua vez, quando da apresentação da Impugnação, que deu início a este procedimento administrativo, juntou aos autos contrato de prestação de serviços firmado com aquela empresa, os comprovantes dos registros contábeis e, por amostragem, algumas notas fiscais emitidas e os respectivos comprovante de transferência bancária, argumentado que a despesa seria dedutível, nos termos da legislação. Eis os argumentos lançados pela Recorrente em Impugnação, que foram repisados no Recurso Voluntário ora analisado:

Por fim, apesar de não ser tema de questionamento pelo Sr. Agente Fiscal no TVF que acompanhou os autos de infração originários do presente processo administrativo, as despesas com serviços de administração e comissão estão de acordo com o disposto no art. 299 do RIR/99 e, portanto, são plenamente dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Com efeito, no referido exemplo, a Recorrente firmou contrato de prestação de serviços com a Port Serv, por meio do qual esta se compromete a prestar serviços de administração das rotinas mensais inerentes às apólices de seguros que fazem parte da carteira da Recorrente.

Desde já, em consonância ao explorado no “Item III.2.1” do presente recurso, fica claramente evidenciada a operacionalidade da referida despesa, visto que ela está diretamente ligada à atividade desenvolvida pela Recorrente e à otimização de seus negócios.

Nesse contexto, nos termos do artigo 299 do RIR/99, a necessidade da referida despesa está comprovada na medida em que ela é empregada na otimização dos negócios exigidos pela atividade que constitui o objeto social da Recorrente.

A usualidade, por sua vez, configura-se pela habitualidade da despesa na realização das atividades da Recorrente. Ademais, reitera-se que a referida despesa ainda é usual uma vez que se justifica sob o ponto de vista gerencial da Recorrente ou seja, é normal ao tipo do negócio por ela praticado.

A normalidade, por sua vez, configura-se com a pertinência da despesa com a realização das atividades negociais da Recorrente.

Dessa forma, conclui-se que a Recorrente incorreu na despesa com serviço prestado pela Port Serv no valor de R\$ 299.126,74, diretamente ligada à sua atividade operacional, e que a referida despesa foi devidamente comprovada e contabilizada; está cabalmente demonstrado o pagamento e a efetividade da despesa.

Como demonstrado acima, o ônus da prova quanto a indedutibilidade das despesas, smj, é da fiscalização, sendo dever do contribuinte promover a correta escrituração, comprovar os pagamentos ou o reconhecimento da despesa.

Contudo, no presente caso, apesar de o contribuinte ter trazido aos autos os elementos para configurar a dedução das despesas e não ter sido objeto da acusação fiscal o fato da despesa ser indedutível por sua característica, o fiscal demonstrou a estreita relação entre as sociedades, que tem o mesmo sócio majoritário e, o que é mais relevante aos olhos deste julgador, que a empresa Port Serv não tinha nenhum empregado registrado no período fiscalizado.

E, pelo o que se denota do contrato formalizado entre as partes, *data venia*, não há como se realizar "rotinas mensais inerentes às apólices de seguros de quebra de garantia - SQG e de vida em grupo prestamista que fazem parte da carteira" do Recorrente sem que houvesse um quadro de funcionários aptos a realizar tais tarefas.

A ilação fiscal foi de que não houve a prestação dos serviços contratados. Por isso, houve a intimação do contribuinte para prestar esclarecimentos e acostar documentos comprobatórios da suposta prestação dos serviços. Mas nada além do contrato, TED e comprovação das escriturações contábeis foi juntado.

Entende-se, neste caso, que a fiscalização comprovou, em especial, quando fala da ausência de empregados na prestadora dos serviços, que a despesa não poderia ser dedutível, por não ter sido prestada. Assim, caberia, ao contribuinte, fazer prova em contrário, mas este quedou-se inerte.

Por outro lado, não se pode desprezar o vínculo entre as empresas, que, como mencionado, tem o mesmo sócio majoritário. Não há, como ressaltado acima, na legislação,

qualquer óbice de empresas tão próximas fazerem negócios e incorrem em despesas com o pagamento de eventuais prestações de serviços. Entretanto, quando dos questionamentos da fiscalização, pela proximidade, o Recorrente poderia ter diligenciado junto à empresa prestadora de serviços e comprovado a efetiva prestação destes, o que não foi feito em nenhum momento.

Assim, no que tange à glosa da despesa incorrida junto à empresa Port Serv, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

3) M. TADEU DI GIORGIO INFORMÁTICA LTDA. ME - CNPJ 09.514.226/0001-85 – SERVIÇOS DE TERCEIROS LINHA 03 DA FICHA 05C

No que concerne a glosa de despesas da empresa M. Tadeu di Giorgio Informática, o agente fiscal motivou a autuação nos seguintes termos:

Conforme respectivas DIPJ e pesquisa no CNPJ e Ficha Cadastral da JUCESP dos anos-calendário 2011 a 2014 se observa que a MUTUAL e a M Tadeu di Giorgio Informática são empresas vinculadas, uma vez que o seu sócio titular, senhor Maurício Tadeu di Giorgio, CPF nº 595.504.228-87 exerceu desde 30/09/2005 cargos diretivos na MUTUAL – Diretor Administrativo-Financeiro conforme AGE de 30/09/2005, passando a Diretor-presidente em 31/03/2008 conforme AGO/AGE, cargo este que ocupou até a data da liquidação decretada pela SUSEP em 13/11/2015.

Observa-se que a M Tadeu di Giorgio Ltda é empresa optante pelo Simples Nacional, entretanto não apresentou as devidas Declarações Simplificadas, conforme pesquisa no sistema DIPJ, bem como não aparece como beneficiário no sistema DIRF.

As despesas da M Tadeu di Giorgio foram apuradas a partir da conta 35211529.01.0000– OUTROS HONORÁRIOS – PESSOA JURÍDICA, que tem como contrapartida os valores efetivamente pagos – contas de disponibilidades e bancos, em especial a conta 11131115.01.00 –BCO. CONTA PAÍS SP – HSBC – 10748-23: estes foram os valores efetivamente pagos nos períodos de apuração em análise.

Regularmente intimada a apresentar as notas fiscais, contrato de prestação de serviços, memórias de cálculo e demais documentação comprobatória da efetiva prestação dos serviços deduzidos como despesa – item 8 do TIF nº 06 relativa a amostragem no AC 2012 e item 4 do TIF nº 07 relativa a totalidade dos valores deduzidos nos anos-calendário 2011 a 2015- limitou-se a apresentar os razões contábeis dos períodos de apuração em análise, notas fiscais e comprovantes de pagamentos do ano-calendário 2012, cópia simples contrato de prestação de serviços e nenhuma documentação comercial que comprovasse a efetiva prestação de serviços.

O objeto do contrato de prestação de serviços firmado em 30 de maio de 2008 pelo próprio senhor Maurício tanto pela MUTUAL como pela M Tadeu di Giorgio previa apenas a “prestação, pela

CONTRATADA, de serviços de assessoria em tecnologia da informação para negócios comerciais e administrativos inerentes a atividades da CONTRATANTE. “, atividade por si só incompatível com a função de direção exercida pelo senhor Maurício na MUTUAL.

O Recorrente, por sua vez, não trouxe, seja na Impugnação, seja no Recurso Voluntário, qualquer argumentação acerca da despesa incorrida com a referida empresa, se limitando a acostar aos autos (fls. 798 e seguintes), os mesmo documentos apresentados à fiscalização, quais sejam: notas fiscais e comprovantes de pagamento relativos ao ano de 2012 e cópia do contrato de prestação de serviços.

Como se observa da acusação fiscal, houve a demonstração, por parte da fiscalização, da relação próxima entre as empresas, na medida em que o proprietário da empresa M Tadeu di Giorgio Informática era também diretor-presidente da Recorrente, cargo que assumiu em 2008, perdurando até a data da liquidação da Mutual, em 2015.

Apesar de não haver impedimento legal para prestação de serviços entre empresas que tem uma relação tão próxima, a fiscalização conseguiu demonstrar que, em que pese terem sido escrituradas corretamente as despesas, estas não foram efetivamente prestadas, já que não se identificou nenhum elemento que pudesse levar a esta conclusão

E o Recorrente, mais uma vez, se limitou a juntar documentação relativa ao ano-calendário de 2012, sendo o período fiscalizado/autuado compreendido entre 2011 e 2014. Por outro lado, não trouxe qualquer argumentação para ao menos justificar como se deu a prestação dos serviços.

Mais uma vez deve-se reiterar que tem-se o entendimento de que o ônus probatório para justificar a glosa de determinada despesa é da fiscalização. Entretanto, no presente caso, é patente que, com os elementos que apurou (confusão na administração das empresas, ausência de comprovação dos pagamentos realizados em todo o período fiscalizado e falta de apresentação elementos que pudessem comprovar a realização dos serviços supostamente prestados), a fiscalização comprovou que a despesa não poderia ser deduzida, uma vez que não houve a prestação dos serviços contratados.

A aparente legalidade das escriturações contábeis e a comprovação de pequena parte dos pagamentos realizados no período não são suficientes para desconstruir toda o trabalho de acusação fiscal.

Portanto, também no que tange à glosa das despesas incorridas junto à empresa M Tadeu di Giorgio Informática Ltda., voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

4) EMBRAFISA SERV DE ASSES. E CONSULT EMPRESARIAL LTDA.
– CNPJ 02.137.435/0001-08 – LINHA 03 FICHA 05 C - SERVIÇOS DE TERCEIROS.

Da mesma forma do que foi feito acima, também se inicia a análise da glosa das despesas incorridas com a empresa Embrafisa Serv. de Asses e Consultoria Empresarial Ltda., com os argumentos lançados pelo agente fiscal no TVF. Veja-se que, no Termo de Verificação Fiscal, após descrever o contrato firmado com a referida empresa, a fiscalização assim motiva a glosa das despesas incorridas pelo Recorrente:

A EMBRAFISA se dispunha a manter uma equipe de atendimento de no mínimo 15(quinze) profissionais – item 3.8 do

contrato – sendo a remuneração mensal acordada, estabelecida no item 7, equivalente a R\$ 201.000,00 mensais – 15 funcionários x 200 horas/mês x R\$ 67,00 por hora.

Regularmente intimada a apresentar as notas fiscais, contrato de prestação de serviços, memórias de cálculo e demais documentação comprobatória da efetiva prestação dos serviços deduzidos como despesa – item 9 do TIF nº 06 relativa a amostragem no AC 2012 e item 07 do TIF nº 07 relativa a totalidade dos valores deduzidos nos anos-calendário 2011 a 2015- limitou-se a trazer aos autos os razões contábeis dos períodos de apuração em análise e comprovantes de pagamentos dos dois valores pagos no ano-calendário 2012, apresentando cópia simples contrato de prestação de serviços, 2 notas fiscais relativas aos meses de novembro e dezembro de 2012 e nenhuma documentação comercial que comprovasse a efetiva prestação de serviços.

No ano-calendário 2012 foram efetuados dois pagamentos brutos no valor de R\$ 402.000,00 cada, total de R\$ 804.000,00, sendo R\$ 754.554,00 líquidos e retenções de R\$ 12.060,00 de IRRF, R\$ 8.040,00 de CSLL, R\$ 24.120,00 de COFINS e R\$ 5.226,00 de PIS:

(...)

Cabe observar que a despesa da EMBRAFISA de novembro e dezembro foram inicialmente apuradas a partir da conta de pagamento 2111102.01.0000 SERVIÇOS DE TERCEIROS, sendo que o valor de dezembro foi reclassificado para a conta de despesa 3521122.01.0000 – PESSOA JURÍDICA - HONORÁRIOS, ambas com contrapartida os valores efetivamente pagos – contas de disponibilidades e bancos, em especial a conta 11131115.01.00 – BCO. CONTA PAÍS SP – HSBC – 10748-23.

O total pago em 2013 foi de R\$ 2.613.000,00, sendo líquidos R\$ 2.452.300,50 e, ao contrário da OZCORP e PORT SERV, retidos na fonte R\$ 39.195,00 de IRRF, R\$ 26.130,00 de CSLL, R\$ 78.390,00 de COFINS e R\$ 16.984,50 de PIS e registrados como despesa na conta 35211529.01.0000 OUTROS HONORÁRIOS – PESSOA JURÍDICA, não tendo apresentado qualquer documentação comprobatória.

Da mesma forma em 2014 o total pago em 2013 foi de R\$ 2.211.000,00, sendo líquidos R\$ 2.075.023,50 e retidos na fonte R\$ 33.165,00 de IRRF, R\$ 22.110,00 de CSLL, R\$ 66.330,00 de COFINS e R\$ 14.371,50 de PIS e registrados como despesa na conta 35211529.01.0000 OUTROS HONORÁRIOS – PESSOA JURÍDICA, não tendo apresentado qualquer documentação comprobatória.

Nos apelos apresentados - Impugnação e Recuso Voluntário - o Recorrente se ateve a comprovar duas daquelas despesas, que foram pagas em 30/11/2012 e 12/12/2012, no valor bruto de R\$402.000,00 cada, em que, na especificação das Notas Fiscais, consta como

descrição a "prestação de serviço de assessoria". Além destas NF's e do contrato firmado entre as empresas (que diga-se, também foram apresentados à fiscalização), não houve a juntada de nenhum outro documento, inclusive para comprovar as despesas incorridas nos anos de 2013 e 2014.

Mesmo com a premissa fixada alhures, no sentido de que, sendo apresentada documentação que comprove e sustente os lançamentos na contabilidade, é dever da fiscalização trazer as provas necessárias para refutar os lançamentos realizados, entende-se que, no presente ponto, o Recorrente não trouxe comprovação suficiente dos seus lançamentos contábeis.

Não se pode desprezar, neste ponto, no que tange aos pagamentos realizados no ao ano-calendário de 2012, o que constou do acórdão recorrido. Veja-se:

No curso da fiscalização, em relação às despesas com a empresa Embrafisa Serv de Asses. e Consult Empresarial Ltda, apesar de intimada a apresentar documentos comprobatórios de todas as despesas, foram apresentadas apenas 2 notas fiscais relativos aos meses de novembro e dezembro de 2012, as quais por não especificar os serviços prestados, foram desconsideradas.

O que se verifica é que a fiscalização entendeu que as Notas Fiscais apresentadas, por serem genéricas, sem a especificação correta da prestação dos serviços, não eram suficientes para embasar os lançamentos contábeis. Entretanto, mesmo com base nesta ilação do agente fiscal, o Recorrente não trouxe aos autos qualquer outro elemento para comprovar a efetiva prestação dos serviços.

Portanto, também no que tange à glosa das despesas incorridas junto à empresa Embrafisa Serv. de Asses e Consultoria Empresarial Ltda., voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

5) DESPESAS DE VIAGENS – OPERACIONAL – OUTRAS – GLOBAL TÁXI AÉREO – LOCALIZAÇÃO E FUNCIONAMENTO LINHA 06 DA FICHA 05C AC 2012.

No que se refere as despesas de viagem, incorridas junto à empresa Global Táxi Aéreo que foram contabilizadas no ano-calendário de 2012, ao verificar o lançamento de dois pagamentos realizados pelo contribuinte - em 30/11/2012 e em 21/12/2012 - no valor de R\$175.000,00 cada, a fiscalização emitiu intimação para que o Recorrente comprovasse, com Notas Fiscais, relatórios de viagens, dentre outros documentos, que as despesas eram de fato dedutíveis.

Contudo, como se depreende do TVF, o Recorrente informou que não tinha maiores informações a serem dadas. Confira-se trecho do Termo de Verificação Fiscal neste sentido:

Em expediente resposta recepcionado em 13 de setembro de 2016 informou apenas “Não temos informações adicionais”, ou seja, não apresentou qualquer comprovação relativa a estes dois pagamentos, o primeiro de 30/11/2012 em contrapartida à conta-corrente do Banco Itau - 11131128.01.0000 e o segundo em contrapartida à conta-corrente do Banco HSBC – 11131115.01.0000.

No histórico de ambos pagamentos conta apenas - "PAGAMENTO DESP. VIAGEM –OUTRAS – GLOBAL TAXI AÉREO LTDA."

Restou não comprovado os dois pagamentos de R\$ 175.000,00 cada e a dedução de despesa no valor total de R\$ 375.000,00.

Em sua Impugnação, o Recorrente acostou aos autos TED, que, supostamente, comprovaria um dos pagamentos (realizado em 21/12/2012), se limitando a argumentar que:

Ademais, não se pode duvidar que as despesas com viagens estão de acordo com a regra geral contida no artigo 299 do RIR/99, posto que constituem despesas operacionais (necessárias, usuais e normais), estando intimamente ligadas à atividade operacional da Impugnante. Ressalta-se que a dedutibilidade desta despesa nos termos do art. 299 do RIR/99 não foi objeto de questionamento por parte do Sr. Agente Fiscal.

No Recurso Voluntário, o Recorrente se ateve a repisar os argumentos lançados em sua Impugnação.

Não foi apresentado nenhum outro documento para comprovar qual a motivação das viagens, em que circunstâncias foram realizadas, por quem foram realizadas, o que torna impossível verificar, neste momento processual, se eram de fato dedutíveis ou não.

Não houve, *data venia*, apresentação de documentos capazes de sustentar o lançamentos contábeis, mesmo sendo dada mais de uma oportunidade ao contribuinte de comprovar a veracidade dos seus lançamentos. Poderia ter apresentado os documentos quando da intimação da fiscalização, em Impugnação administrativa ou, em virtude do princípio da Verdade Material, até mesmo no Recurso Voluntário, mas nada foi acostado aos autos.

Assim, sem maiores delongas, neste ponto, no que se refere à glosa das despesas relativas aos pagamentos realizados à empresa Global Taxi Aéreo, também NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

6) DESPESAS DE MATERIAL DE EXPEDIENTE– LOCALIZAÇÃO E FUNCIONAMENTO LINHA 06 DA FICHA 05C.

A acusação fiscal, no TVF, assim se pronunciou acerca das glosas de despesas relativas aos pagamentos realizados às empresas D'Calet Artes Gráficas Ltda.; Diário de Sorocaba Jornal e Editora Ltda., Gráfica Karoll Sorocaba Ltda. e Elza de Rossi Sorocaba Ltda.:

Selecionada para auditoria a conta 35312101.01.0000 - "MATERIAL DE EXPEDIENTE", cujos valores foram deduzidos na Linha 06 da Ficha 05C da DIPJ AC 2012 - "Localização e Funcionamento", inicialmente relativas a despesas pagas e deduzidas das empresas "D'CALE ARTES GRÁFICAS LTDA. ME - CNPJ 04.524.303/0001-64", "DIÁRIO DE SOROCABA JORNAL E EDITORA LTDA. - CNPJ 48.333.652/0001-74" e posteriormente– itens 8 e 9 do TIF nº 07 - incluídas as empresas "GRÁFICA KAROLL SOROCABA

LTDA.– CNPJ 06.988.202/0001-07" e "ELZA DE ROSSI SOROCABA LTDA.– CNPJ 12.976.128/0001- 74".

Em relação a D'Calet e Diário de Sorocaba apresentou notas fiscais – com indicação no campo "Descrição dos Serviços" apenas a expressão "SERVIÇOS" e comprovantes de pagamentos – cheques, ordens bancárias - de casos amostrados, porém sem comprovação da efetiva prestação de serviços.

Em relação a Gráfica Karoll e Elza de Rossi limitou-se a apresentar apenas a escrituração contábil – razões.

O valor pago, deduzido como despesa a título de "Material de Expediente", inserido na linha 06 da Ficha 05C – "Localização e Funcionamento" e não comprovado no AC 2012 é igual a R\$ 1.011.851,82.

No ano-calendário 2013 ainda foram identificados pagamentos a D'Calet, Diário de Sorocaba e Gráficas Karoll, deduzidos na mesma conta de "Material de Expediente" e em contrapartida à conta de "Bancos": o valor total no ano-calendário 2013, apurado com base nos razões apresentados e sem comprovação adicional, importou em R\$ 229.418,40. Em 2011, a favor de D'Calet o valor de R\$ 151.596,55,

O Recorrente, por sua vez, no atendimento às intimações recebidas e nos apelos apresentados, se limitou a juntar Notas Fiscais, cópias de cheque, TED, todos por amostragem, defendendo que as despesas eram comprovadas pelo simples lançamento contábil e que:

Ainda, apesar de mais uma vez não ser tema de questionamento pela Sr. Agente Fiscal no TVF que acompanhou os autos de infração originários do presente processo administrativo, as despesas com material de expediente estão de acordo com a regra geral contida no artigo 299 do RIR/99, posto que também constituem despesas operacionais (necessárias, usuais e normais), estando intimamente ligadas à manutenção da respectiva fonte produtora da Recorrente.

Contudo, não houve, em nenhum momento, qualquer comprovação dos serviços que supostamente teriam sido prestados. Como se denota das Notas Fiscais emitidas, por exemplo, pela empresa D'Calet Artes Gráficas, consta apenas "serviços" na descrição do objeto do pagamento. Não há nenhuma menção de qual serviço foi prestado e de que forma.

Ainda, deve-se ressaltar que, em que pese as despesas terem sido lançadas na conta "Material de Expediente", em vários recibos juntados aos autos (que estão todos apócrifos, diga-se), verifica-se que o Favorecido dá quitação à Companhia Mutual de Seguros, "referente a liquidação total/parcial de indenização de sinistro do segurado acima citado". Ou seja, se houvesse qualquer comprovação por parte do Recorrente, esta não seria relativa à despesas de material de expediente passíveis de dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSSL.

Por tudo, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, na parte em que combate a glosa de despesas incorridas com as D'Calet Artes Gráficas Ltda.; Diário de Sorocaba Jornal e Editora Ltda., Gráfica Karoll Sorocaba Ltda. e Elza de Rossi Sorocaba Ltda.

7) DESPESAS DE CONDOMÍNIO – IMÓVEL ED BALMORAL PARK ALIENADO NO ANO-CALENDÁRIO 2011.

Por fim, analisa-se, neste ponto, as últimas glosas realizadas pela fiscalização, que são relativas às despesas incorridas com o condomínio dos imóveis do Ed. Balmoral Park. Veja-se a acusação fiscal:

Com base em pesquisa em DOI se verificou alienação de imóveis da MUTUAL no ano-calendário 2012, sem registro das transações bem como sem indicação de ganho de capital.

Regularmente intimado a esclarecer o assunto – itens 1 a 3 do TIF nº 06, informou que a alienação dos imóveis ocorreu no ano-calendário 2011, em 21/10/2011 com o efetivo registro do ganho de capital no valor de R\$ 3.674.366,63 - razão conta 38111201.01.0000 e Linha 41 da Ficha 06 C da respectiva DIPJ.

De nosso interesse o imóvel localizado no Ed. Balmoral Park, para o qual a MUTUAL continuou arcando, de forma indevida, com as despesas de condomínio nos anos calendário 2012 a 2014, conforme lançamentos individualizados nos razões apresentados e relacionados no item 4 do presente TVF.

Em suas defesas, sem juntar qualquer documento comprobatório, o Recorrente afirma, tão-somente, que as despesas foram regularmente contabilizadas e que, por isso, podem ser deduzidas. Nada fala, o Recorrente, acerca da informação de que ele mesmo prestou, no sentido de que os imóveis foram vendidos em 2011 e o motivo pelo qual continuou arcando com as despesas de condomínio nos de 2012 a 2014.

Não há argumentação, nem provas (inclusive comprovantes de pagamentos e ou contratos) para demonstrar a dedutibilidade das despesas. A esta mesma conclusão chegou o acórdão recorrido. Confira-se:

Por fim, na constatação das glosas de despesas de condomínio, a contribuinte apenas alegou que a contabilidade faz prova em seu favor, e nada juntou de documentos. Conforme informações contidas no Termo de Verificação Fiscal, no período em que houve as glosas, a contribuinte já não era mais proprietária do imóvel, o edifício Balmoral Park, porque a alienação ocorreu em 21/10/2011. Assim, ela deveria apresentar algum documento que comprovasse a necessidade de estar arcando com as despesas de condomínio do imóvel já alienado. Como as despesas contabilizadas não estão amparadas por documentos hábeis e idôneos considera-se não comprovada.

Assim, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, no que se refere às despesas incorridas condomínio dos imóveis do Ed. Balmoral Park.

DA ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL DAS DESPESAS CONSIDERADAS INDEDUTÍVEIS PELA FISCALIZAÇÃO.

Em argumento subsidiário, o Recorrente argumenta, em síntese, "que em razão da inexistência de previsão legal que permita a adição de despesa, considerada indedutível, na base de cálculo da CSLL, e da comprovação pela Recorrente dos efetivos

pagamentos das referidas despesas indevidamente glosadas no curso do procedimento fiscal, não pode prevalecer o acórdão recorrido."

Neste ponto, primeiramente, como se observa do que restou analisado ao longo deste voto, não foi comprovado, pelo contribuinte, todos os pagamentos realizados. Pelo contrário, na maioria das glosas, o contribuinte trouxe documentação por amostragem e, em alguma delas, como no caso das despesas com condomínio, por exemplo, o Recorrente não apresentou nenhum documento.

De toda forma, não há razão nos argumentos do Recorrente neste ponto do Recurso Voluntário. A legislação, mais especificamente a Lei nº 9.430/96, é clara no sentido de que à CSLL aplicam-se as formas de apuração do Lucro Real do IRPJ, inclusive as adições e exclusões da base de cálculo. Veja-se:

Lei 9.430/1996

*Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no **lucro real**, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.*

*Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da **contribuição social sobre o lucro líquido** as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. **1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24-B, 26, 55 e 71**. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)*

Portanto, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, com relação ao argumento subsidiário de não aplicação das regras do IRPJ à CSLL.

DA COBRANÇA DO IRRF À ALÍQUOTA DE 35% SIMULTANEAMENTE COM A TRIBUTAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL EM RAZÃO DA GLOSA DE DESPESAS.

Em tópicos específicos, o Recorrente se insurge com relação à constituição do IRRF, sob dois argumentos, em síntese: (i) que não houve motivação clara e precisa da presente cobrança do IRRF, sendo, portanto ilíquido o crédito tributário, o que importaria, por consequência, na anulação do Auto de Infração e (ii) que não se pode admitir a tributação do IRRF de forma simultânea com a tributação do IRPJ e CSLL em razão da glosa de despesas.

No que tange ao primeiro argumento, entende-se que não assiste razão ao Recorrente. Como se depreende do TVF, o agente fiscal deixou bem claro o motivo da constituição do IRRF, qual seja: pagamentos realizados sem causa. Veja-se o que constou daquele Termo:

Além da indedutibilidade das despesas em questão por ausência de comprovação da efetiva prestação dos serviços pretendidos conforme descrito no item 2 deste TVF e comprovado que os valores acima indicados e individualizados no item 4 deste TVF a favor de todos os beneficiários primariamente identificados foram efetivamente caracterizados como pagamentos sem causa, incorreu a MUTUAL na infração prevista no parágrafo 1º do artigo 674 do RIR/99

Pelo leitura do trecho transcrito se tem como cristalina a motivação do agente fiscal, sendo plenamente factível a possibilidade de defesa por parte do contribuinte. Tanto que, em tópico seguinte, como mencionado, o contribuinte se insurgiu contra a cobrança do IRRF, justamente por ele ter sido cobrado de forma simultânea com o IRPJ e CSSL, que foram constituídos em razão da glosa das despesas.

Contudo, quanto ao segundo argumento, de fato, o Recorrente tem razão em seu apelo. Explica-se.

O embasamento legal para tributação do IRRF, como consta do TVF, está arrimado no artigo 674, do RIR, que reproduz a redação do artigo 61 da Lei nº 8.981/95. Veja-se o que consta dispositivo:

“Art. 674: Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais (Lei nº 8.981, de 1995, art.61).

§ 1º - A incidência prevista neste artigo aplica-se também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa (Lei nº 8.981, de 1995, art.61, § 1º).

§ 2º - Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei nº 8.981, de 1995, art.61, § 2º).

*§ 3º - O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art.61, § 3º)”.
(destacou-se)*

Entretanto, é fácil perceber que a aplicação do artigo 61, da Lei nº 8.981/95 (art. 674 do RIR), está reservada apenas para aqueles casos em que há comprovação por parte do fisco de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, mas que não enseje na tributação do IRPJ e da CSSL, como no caso aqui analisado.

E essa interpretação fica mais clara com a edição da Lei nº 9.249/95, uma vez que, por opção legislativa, o rendimento tributado na pessoa jurídica não será mais tributado na pessoa física ou em outra pessoa jurídica, que seriam beneficiárias daquele rendimento.

Não se pode olvidar, ainda, que a Lei nº 9.249/95 revogou expressamente o artigo 44 da Lei nº 8.541/92, que previa a tributação na fonte, à alíquota de 25%, das situações em que se presumisse a distribuição aos sócios da receita omitida ou da parcela redutora do lucro líquido pela pessoa jurídica. Assim, o artigo 61, da Lei nº 8.981/95 não pode ser aplicado às situações que anteriormente eram acobertadas pelo revogado artigo 44, da Lei nº 8.541/92.

Portanto, como mencionado, só se pode admitir a aplicação do artigo 61 para aquelas situações em que o fisco prove a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, não se admitindo, contudo, que aqueles valores relativos ao pagamento dito sem causa, também tenham impacto na apuração do IRPJ e da CSSL, como nos casos de glosa de despesas.

Como mencionando no Recurso Voluntário, há, inclusive, precedente da Câmara Superior deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais neste sentido. Confira-se a ementa do julgado:

IR-FONTE - PAGAMENTO SEM CAUSA - ART. 61 DA LEI Nº8.981, DE 1995 - LUCRO REAL - REDUÇÃO DE LUCRO LÍQUIDO - MESMA BASE DE CÁLCULO - INCOMPATIBILIDADE.

A aplicação do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, está reservada para aquelas situações em que o Fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, desde que a mesma hipótese não enseje tributação por redução do lucro líquido, tipicamente caracterizada por omissão de receita ou glosa de custos/despesas, situações próprias da tributação do IRPJ pelo lucro real. Precedente da CSRF. Acórdão nº CSRF/04-01 094. Jul. 03/11/2008 Rel. Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro.

No caso concreto, por presunção, foi considerado omissão de receita o dinheiro creditado em conta bancária da empresa no dia 18/02/97. Assim, se houve receita omitida aumentou-se o lucro e exigiu-se IRPJ, CSLL, COFINS, PIS. Todavia, quando o dinheiro saiu do caixa da empresa para pagar, com juros, o valor que foi considerado receita omitida, tal importância não pode ser considerada pagamento sem causa, sob pena de efetivamente confirmar que não se tratava de receita omitida, mas sim empréstimo com obrigação de restituição dos valores.

Recurso especial negado. (Acórdão nº 9202-00.686 - Número do Processo 10730.004442/2002-12 - Sessão de 13/04/2010).

Desta feita, o lançamento de ofício deve ser anulado quanto ao IRRF, em face da evidente impossibilidade de concomitância com a tributação decorrente da glosa de custos e despesas por parte da fiscalização.

Por todo o exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário relativamente à exigência do IR/Fonte sobre pagamentos considerados como sem causa pela fiscalização, quando já houve a glosa dos despesas e a consequente tributação do IRPJ e da CSLL destes valores.

Em que pese o entendimento ora exarado, o colegiado, com voto de qualidade, entendeu pelo erro da fiscalização quando do cálculo do suposto IRRF e, por isso, decotou-se da autuação os valores relativos ao Imposto de Renda Retido na Fonte, por vício insanável do lançamento tributário.

DA INAPLICABILIDADE DA MULTA ISOLADA DECORRENTE DA INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS EM RAZÃO DO ENCERRAMENTO DO ANO-BASE QUANDO DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO. CUMULATIVIDADE DE PENALIDADES.

Em seu Recurso Voluntário, o Recorrente se insurge, também, com relação à aplicação de multa isolada em face do não recolhimento de estimativas, uma vez que houve o encerramento do ano-calendário, bem como pela impossibilidade de cobrança desta penalidade de forma concomitante com a penalidade pelo não recolhimento do IRPJ e da CSLL.

Argumenta, neste sentido, que as despesas glosadas, no entendimento da fiscalização, resultaram "*na diminuição indevida das estimativas mensais devidas no período supracitado*", mas que o não recolhimento destas estimativas não pode ser penalizado, quando há o encerramento do ano-calendário autuado, na medida em que já se está cobrando o tributo supostamente devido, com a aplicação das penalidades decorrentes.

Assiste razão ao Recorrente.

Depreende-se dos autos o Recorrente sofreu a cobrança de multa de ofício no percentual de 150% (posteriormente reduzida pela DRJ para 75%) em virtude do suposto não recolhimento do IRPJ e CSLL no final dos anos calendários de 2011, 2012, 2013 e 2014, concomitantemente com a cobrança de multa isolada no percentual de 50% pelo não recolhimento de estimativas mensais a título de tais exações.

O enquadramento legal das penalidades aplicadas contra o Recorrente – multas de ofício e isolada – é o artigo 44, I e II da Lei nº. 9.430/96, cujas redações foram alteradas pela Lei nº 11.488/07, que assim dispõe:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

De acordo com o dispositivo acima transcrito, mencionadas penalidades serão aplicadas em razão das seguintes infrações:

(i) Será aplicada multa de ofício (75%) sobre o valor do tributo não recolhido, não declarado ou declarado com inexatidão; e

(ii) Será aplicada multa de ofício (50%) exigida isoladamente sobre o valor do pagamento mensal do IRPJ e da CSLL Estimativa Mensal, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

A denominada multa isolada tem como finalidade garantir a penalização do contribuinte pela ausência dos recolhimentos de estimativa mensal, independentemente de, ao

final do ano-calendário, restar constatado que naquele ano nada era devido a título de IRPJ e CSLL.

Ocorre, contudo, que, tanto a multa de ofício, quanto a multa isolada penalizam uma mesma infração, qual seja o não recolhimento do tributo.

É que o regime de recolhimento por estimativa representa mero mecanismo de adiantamento de valores ao fisco. Ou seja, a antecipação do pagamento mensal estimado de IRPJ e de CSLL aos cofres públicos não representa a liquidação definitiva desses tributos, que somente se dará depois de realizado o ajuste ao final do exercício.

Por outro lado, depois de findado o exercício e realizado o ajuste anual, não há mais razão para se falar em pagamento de estimativas mensais, diante da sua provisoriedade e em face do caráter definitivo do pagamento realizado a partir do ajuste anual.

Inclusive, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF já consolidou o entendimento, por meio de sua súmula 82, que “*após o encerramento do ano calendário, é incabível o lançamento de ofício de IRPJ e CSLL, para exigir estimativas não recolhidas.*”

Esse entendimento, a propósito, foi confirmado pelo Parecer PGFN/CAT nº 88/2014, conforme se verifica:

O IRPJ e a CSLL substituem as estimativas, contudo, é possível que os valores relativos à estimativa tenham sido compensados e computados como pagamento no momento do ajuste anual, contudo, essa compensação pode não ser homologada, ocorrendo a decisão após a apuração do lucro real. Assim, tratar-se-iam de valores referentes a tributo consolidados com o ajuste anual, não mais de mera estimativa do imposto de renda e da contribuição sobre o lucro.

Esse entendimento já é aplicado pela Receita Federal do Brasil, vejamos trecho da Nota Cosit nº 31/2013, a qual serve de lastro à consulta:

“Portanto, ao apurar, em 31 de dezembro, o valor total do imposto devido em todo o ano-calendário, o sujeito passivo há de pagar esse valor, não havendo porque a RFB manter a cobrança de um débito (estimativa) que foi incorporado por outro (imposto a pagar). Isso é pacífico. A RFB não cobra estimativa não paga no ano-calendário: aplica multa de ofício e cobra o imposto devido na forma de saldo a pagar.”

A leitura do trecho acima deixa claro que a RFB tem consciência da inviabilidade de cobrança das estimativas, pelo menos até a ocorrência do fato jurídico que enseja a incidência do IRPJ e CSLL na modalidade anual.

Ocorre que, após o ajuste, a estimativa é substituída pelo tributo, portanto, a estimativa extinta por meio de compensação foi incorporada ao ajuste, como explicado pela própria Receita Federal do Brasil na Nota Cosit n.º 31/2013:

“21.Ocorre que não se está tratando de estimativa não paga no ano-calendário, mas de estimativa extinta por meio da compensação, cujo efeito legal é o mesmo do pagamento,

conforme se depreende da leitura do art. 156, Incisos I e II, do CTN e do art. 6º da Lei nº 8.212, de 29 de agosto de 1991.

21.1. Por sua vez, a Lei nº 9.430, de 1996, não previa – e não foi atualizada nesse ponto – a hipótese de que o valor devido fosse antecipado por forma diversa do pagamento, in casu, a compensação, cujas regras próprias possibilitam a contestação dessa antecipação por meio da não-homologação, que ocorre, via de regra, apenas depois de 31 de dezembro, ou seja, depois de a Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ) ser entregue e o imposto pago ou o saldo negativo apurado.

21.2. Ora, enquanto não homologada a compensação, extinto está o débito declarado a título de estimativa e, portanto, corretamente deduzido do total do imposto devido no ano e demonstrado no DIPJ. Essa extinção, entretanto, não é definitiva, mas se submete a condição resolutória de a RFB homologá-la ou não no prazo de cinco anos.

21.3 Assim, ao compor o imposto de renda apurado e devido ao final do ano-calendário, e ser declarado extinto por meio de estimativa, tem-se que esse valor informado na DIPJ como compensado já não é mais estimativa, mas imposto sobre a renda, crédito tributário definitivamente constituído por apuração e confissão do sujeito passivo. Tal caráter de confissão tanto se encontra assentado na informação do valor estimado e compensado prestada na DCTF, como na DComp.

O entendimento que podemos extrair do excerto acima é de que tratamos de tributo em si, não mais de estimativas, cuja existência se encerra com o ajuste anual, consoante exposto nos Pareceres PGFN/CAT nº 1.658/2011 e 193/2013, razão pela qual podemos ter uma conclusão diferente daqueles constantes nos pareceres mencionados, contudo, sem modificar-lhes em nenhum ponto, apenas por considerar que no caso estamos tratando de tributo propriamente dito (...).

Do cotejo do acima exposto, não há dúvidas de que as multas de ofício e isolada tem como finalidade penalizar uma mesma infração, qual seja: o não recolhimento do IRPJ e da CSLL devidos em determinado exercício, de modo que a sua aplicação concomitante torna-se inadequada.

A impossibilidade da aplicação concomitante de multas isolada e de ofício, foi confirmado pelo CARF por meio da edição da súmula nº 105. Confira-se:

Súmula CARF nº 105 - A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

E aqui vale ressaltar que, a despeito da nova redação do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 introduzida pela Lei nº 11.488/07, a cobrança concomitante das multas isolada e de ofício permanece inadmissível, uma vez que essas multas continuam penalizando o mesmo fato, tendo aquela lei alterado apenas a base de cálculo de tais penalidades.

Isso porque, mesmo após a edição da Lei nº 11.488/07, em nada foi alterado o caráter provisório dos recolhimentos do IRPJ e CSLL por estimativa, o que enseja na absorção da multa isolada pela multa de ofício relativa ao não recolhimento do IRPJ e da CSLL calculados após o ajuste anual, como bem demonstrado pelo Recorrente.

O Superior Tribunal de Justiça já proferiu entendimento neste sentido, afastando a aplicação concomitante das multas previstas no artigo 44 da Lei nº 9.430/96. Confira-se a ementa de dois julgados proferidos:

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES.

1. A Segunda Turma do STJ tem posição firmada pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996 (AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/3/2015).

2. Agravo Regimental não provido. (STJ - AgRg no REsp 1576289/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/04/2016, DJe 27/05/2016) (destacou-se)

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTE.

1. A Segunda Turma desta Corte, quando do julgamento do REsp nº 1.496.354/PR, de relatoria do Ministro Humberto Martins, DJe 24.3.2015, adotou entendimento no sentido de que a multa do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 somente poderá ser aplicada quando não for possível a aplicação da multa do inciso I do referido dispositivo.

2. Na ocasião, aplicou-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.

3. Agravo regimental não provido. (STJ - AgRg no REsp 1499389/PB, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/09/2015, DJe 28/09/2015) (destacou-se)

Portanto, não deve prevalecer, no presente caso, a aplicação concomitante das multas isolada e de ofício, devendo-se excluir a primeira pelas razões acima apontadas.

Neste ponto, DOU PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO, para decotar da autuação a multa isolada pelo não recolhimento das estimativas mensais.

DOS JUROS SOBRE A MULTA

O Recorrente também se insurge com relação à incidência de juros sobre as multas aplicadas de ofício pela fiscalização.

Aduz, neste sentido, que "(i) multa não é tributo; e (ii) só há previsão legal para que os juros calculados à taxa SELIC incidam sobre tributo (e não sobre multa), a cobrança de juros sobre a multa desrespeita o princípio constitucional da legalidade, expressamente previsto nos artigos 5º, II, e 37 da Constituição Federal, o que não pode ser admitido por esse E. CARF".

Contudo, este colegiado e boa parte das Turmas deste Conselho vem, cada vez mais, fixando o entendimento de que a exigência de juros sobre a multa de ofício é lícita. Neste sentido, são inúmeras as decisões, conforme se extrai das ementas abaixo reproduzidas, que adota-se como razões de decidir:

JUROS SOBRE MULTA.

As multas proporcionais aplicadas em lançamento de ofício, por descumprimento a mandamento legal que estabelece a determinação do valor de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil a ser recolhido no prazo legal, estão inseridas na compreensão do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo, portanto, suscetíveis à incidência de juros de mora à taxa Selic (Acórdão: 1301-002.233 Número do Processo: 16561.720184/2013-35 Data de Publicação: 22/06/2017).

JUROS SOBRE MULTA.

As multas proporcionais aplicadas em lançamento de ofício, por descumprimento a mandamento legal que estabelece a determinação do valor de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil a ser recolhido no prazo legal, estão inseridas na compreensão do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo, portanto, suscetíveis à incidência de juros de mora à taxa Selic (Acórdão: 1301-002.278 Número do Processo: 10830.016637/2009-45 Data de Publicação: 20/06/2017).

Ressalte-se que o Superior Tribunal de Justiça, em entendimento consolidado na 1ª seção (que engloba as duas turmas de Direito Público do Tribunal), também tem este mesmo posicionamento, como se observa da ementa do julgado transcrita abaixo:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA.

INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

2. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1335688/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/2012, DJe 10/12/2012)

Diante deste entendimento, NEGOU PROVIMENTO ao recurso voluntário neste ponto.

DO RECURSO DE OFÍCIO

Como se depreende do acórdão recorrido, a decisão final que prevaleceu no colegiado da DRJ de Curitiba foi a seguinte:

Acordam os membros da 2ª Turma de Julgamento, por unanimidade, rejeitar a preliminar de decadência e nulidade, rejeitar o pedido de realização da diligência, e julgar parcialmente procedente a impugnação para: a) manter as multas isoladas por falta de pagamento de estimativas de IRPJ e CSLL; b) manter as exigências de IRPJ, CSLL e IRRF, e reduzir suas respectivas multas de ofício de 150% para 75% para todos os períodos; c) exonerar totalmente o lançamento da multa por falta de retenção na fonte das contribuições de R\$ 1.548.048,68, referente ao auto de infração “Outras Multas Administradas pela RFB”.

Assim, o órgão julgador *a quo* entendeu por (i) reduzir - de 150% para 75% - a multa de ofício aplicada e (ii) exonerar, na totalidade, a multa pela falta de retenção na fonte das contribuições.

Em face da exoneração de parte do crédito tributário pelo acórdão recorrido, houve a interposição de Recurso de Ofício. Como o valor exonerado supera o valor de alçada de R\$2.500.000,00, nos termos da Portaria MF nº 63/2017, esse deve ser conhecido.

DA FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS EM FACE DOS PAGAMENTOS REALIZADOS.

Como se depreende do Termo de Verificação Fiscal, o agente autuante, após considerar que as despesas registradas na contabilidade do Recorrente não foram incorridas (ou seja, que os serviços não foram prestados) e, por isso, não poderiam ser deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL do contribuinte, aplicou penalidade pela não retenção e não recolhimento das Contribuições Sociais devidas quando aqueles pagamentos foram realizados.

No TVF, assim se manifestou a fiscalização quanto à aplicação desta penalidade:

Uma vez que as contribuições sociais não foram retidas nem recolhidas conforme previsto em lei, há incidência da multa de ofício prevista no art. 9º da Lei nº 10.426/2002.

Cabe notar que o IRRF e a CSRF tem natureza de antecipação do imposto devido pelo beneficiário do rendimento. Assim, em razão de a falta de retenção ter sido verificada após o encerramento do período de apuração do imposto, será exigido da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora isolados, conforme o Parecer Normativo (PN) nº 1/2002.

Referente à falta de retenções de IR e contribuições sociais o contribuinte está sujeito a multa de ofício e juros de mora isolados, nos termos do Parecer Normativo Cosit nº 1/2002, (...)

Em sua Impugnação, o Recorrente, contudo, alegou, em síntese, que não se pode admitir a aplicação de uma penalidade pela não retenção e recolhimento de tributos devidos pelo pagamento de um determinado serviço, quando se parte da premissa de que não houve prestação de serviços.

E, no acórdão recorrido, proferido pela DRJ de Curitiba (PR), este argumento foi acatado de forma acertada, nos seguintes termos:

32. Por outro lado, tem razão a contribuinte, de que os lançamentos são mutuamente excludentes. O auditor-fiscal glosou as despesas com o fundamento de que não houve comprovação da prestação de serviços. Logo, se está afirmando que não houve prestação de serviços, não poderia aplicar a multa e juros sob alegação de que a contribuinte deveria ter retido contribuições sociais sobre os pagamentos às empresas referentes às despesas glosadas, porque não sendo prestação de serviços, não há essa obrigatoriedade das retenções.

33. Dessa forma, a totalidade do lançamento do auto de infração "Outras Multas Administradas pela RFB" no montante de R\$ 1.548.048,68 deve ser exonerado.

Não há reparos a se fazer nesse ponto do acórdão da DRJ. De fato, não se pode admitir que um serviço não foi prestado, sendo os pagamentos realizados sem causa e, ao mesmo tempo, penalizar o contribuinte por ter deixado de reter e recolher tributos quando do pagamento de um "serviço".

É no mínimo ilógica, *data venia*, a conclusão do agente fiscal. De duas, uma: ou considerava-se os serviços como prestados e, por consequência, se chegava a conclusão de que não houve a retenção e recolhimento dos tributos, ou se considerava que esses não foram prestados e, por isso, não haveria necessidade de retenção e recolhimento dos tributos nos pagamentos realizados.

Desta feita, não há reparos a se fazer, neste ponto, ao acórdão proferido pelo colegiado *a quo*, pelo o que NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

DA MULTA QUALIFICADA

A turma julgadora *a quo*, no acórdão recorrido, quando da análise da qualificação da multa qualificada impetrada pela autoridade fiscal, após citar trecho do TVF, assim se manifestou:

78. A não comprovação da efetiva prestação de serviço é causa para considerar como pagamento sem causa, sujeitando ao pagamento de imposto de renda de 35% sobre base de cálculo reajustada. Porém este mesmo fato não poderia ter sido utilizado para qualificar a multa em razão da existência da dívida quanto ao dolo, a qual deve favorecer a impugnante.

79. Foi mencionado pelo auditor-fiscal de que as empresas OZCORP, PORT SERV e M TADEU di GIORGIO são vinculadas à contribuinte, mas não há informação de que essas empresas são de fachada e provas de que nada foi prestado por essas empresas. Para glosa das despesas e para exigência do imposto de renda de 35% sobre pagamento sem causa, basta que a contribuinte não comprove a efetividade dos serviços prestados, mas para aplicação da multa qualificada exige-se a comprovação do dolo de sonegação, fraude ou conluio.

80. Assim, considero procedente a alegação da contribuinte para reduzir a multa qualificada de 150% para multa de ofício de 75%.

Como se observa, a única motivação do agente fiscal para qualificar a multa foi o fato de o Recorrente ter deduzido despesas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, que, aos olhos da fiscalização, não poderiam terem sido deduzidas, uma vez que constatou-se que os serviços não foram efetivamente prestados ou melhor: que o contribuinte não apresentou documentos suficientes para embasar os seus lançamentos contábeis. Para não se ter dúvidas quanto às alegações do agente fiscal, cita-se trecho do TVF que traz a motivação da qualificação da multa:

As ações/omissões da MUTUAL ensejaram à multa de ofício em 150 % em razão de não ter apresentado nem mesmo notas fiscais de prestação de serviços, no caso da OZCORP e ainda se beneficiado de notas fiscais com identificações genéricas da natureza dos serviços prestados para os demais casos, ou seja, deduzir despesas com base em operações fictícias bem como pagamentos sem causa relacionadas às contratações de serviços fictos.

(...)

A fim de se prevenir possível questionamento de ser indevida a multa qualificada acrescida da cobrança do tributo. Considera-se que o contribuinte é obrigado a cumprir a obrigação tributária como qualquer pessoa jurídica quando se apurar tributo devido, sendo que o não cumprimento da legislação tributária enseja a aplicação da multa qualificada.

Cabe destacar que a Lei nº 9.430/96, em seu artigo 44, não prevê nenhuma exceção à aplicação da penalidade. Para qualquer lançamento de ofício, prevê o referido dispositivo legal que “serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

No presente caso, a multa qualificada foi aplicada por ter sido constatado pela fiscalização a incidência das hipóteses previstas na Lei nº 4.502/64, sendo o montante da penalidade aplicada sobre o valor apurado dos tributos, nos termos do artigo 44, §1º da Lei nº 9.430/96:

Pelo o que se percebe do trecho transcrito (e esta é a única fundamentação para a qualificação da multa, ressalte-se) e de toda a documentação carreada nos autos, não houve, por parte da fiscalização, imputação e/ou comprovação de condutas dolosas praticadas pelo contribuinte, na pessoa de seus representantes, a ensejar a qualificação da multa, tanto que

não houve a responsabilização dos administradores do Recorrente pelo pagamento dos créditos tributários constituídos.

Como sabido, o parágrafo 1º do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, determina a aplicação da penalidade qualificada quando constatada a prática de alguma das condutas previstas no artigos 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964. Cita-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Por sua vez, os dispositivos da Lei nº 4.502/64 que autorizam a qualificação da multa são os seguintes:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72

Repise-se: não há nos autos qualquer imputação e/ou comprovação de condutas dolosas praticadas de acordo com os dispositivos acima transcritos. É fato, é claro, que o contribuinte deduziu, de forma indevida, despesas da base de cálculo do IRPJ e CSLL, mas não se pode olvidar que este mesmo contribuinte apresentou à fiscalização todos os elementos para que estas despesas pudessem ser identificadas, as escriturando, inclusive. Assim, a única conclusão a que se pode chegar é que não comprovação de conduta dolosa.

Portanto, não merece reparo o acórdão recorrido também neste ponto, pelo o que NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

DAS CONCLUSÕES

Pelo tudo o que foi aqui exposto, conclui-se o presente voto da seguinte forma:

- NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, quanto às preliminares levantadas.

No mérito:

- NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, quanto às glosas das despesas que foram deduzidas da base de cálculo do IRPJ e CSLL, mantendo-se a constituição dos créditos tributários combatida pelo Recorrente.

- NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, com relação ao argumento subsidiário de não aplicação das regras do IRPJ à CSLL

- DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário relativamente à exigência do IR/Fonte sobre pagamentos considerados como sem causa pela fiscalização, quando já houve a glosa dos despesas e a consequente tributação do IRPJ e da CSLL, votando pelas conclusões os conselheiros Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Maria Lucia Miceli e Luiz Tadeu Matosinho Machado, que decotaram da autuação os valores relativos ao IRRF, tendo em vista o erro do Auto de Infração no cálculo do tributo.

- DOU PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO, para decotar da autuação a multa isolada pelo não recolhimento das estimativas mensais.

- NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, no ponto em que o Recorrente se insurge quanto à incidência de juros sobre as multas aplicadas de ofício pela fiscalização.

- NEGO PROVIMENTO, na totalidade, ao Recurso de Ofício.

(assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Cesar Candal Moreira Filho - Redator designado

Em que pese o brilhantismo do Ilustre Relator, entendo de forma diferente quanto a dois aspectos do presente julgado: (i) sobre a manutenção da multa isolada lançada após o término do ano-calendário e concomitantemente com a multa de ofício; (ii) sobre a qualificação da multa de ofício nos casos de glosa de despesas das empresas Ozcorp Serviços SC Ltda, Port Serv SC Ltda e M. Tadeu Di Giorgio Informática Ltda ME.

No primeiro caso, faço minhas as palavras do Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no acórdão 1302001.080, exarado na sessão de 20 de junho de 2013:

Das condutas infracionais diferentes

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre *in casu*, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas.

Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei nº 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

Temos, então, duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas também diferentes. O art. 44 da Lei no 9.430/96 (na sua redação vigente à época do lançamento) já albergava várias normas, das quais vale pinçar as duas sub examine: a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º aplicável por falta de pagamento do tributo; e a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do § 1º – aplicável pela não observância das normas do regime de recolhimento por estimativa. Ora, a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º do art. 44 jamais poderia ser aplicada pela falta de recolhimento do IRPJ sobre a base estimada, então, como se falar em consunção, para que esta absorva a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do mesmo § 1º.

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art.44 e, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela. Noutro ponto, refuto os argumentos expendidos no acórdão recorrido, os quais concluem que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do

regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ estimativa é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa.

Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

Das diferentes bases para cálculos das multas

A tese de que as multas isolada e de ofício, no presente caso, estariam incidindo sobre a mesma base, também, não deve prosperar, seja porque as bases não são idênticas, seja porque, ainda que idênticas, o bis in idem só ocorreria se as duas sanções fossem aplicadas pela ocorrência da mesma conduta, o que já ficou demonstrado que não ocorre, se não vejamos.

A multa isolada corresponde a um percentual do IRPJ calculado sobre a base estimada, na qual o valor das despesas e custos decorrem de uma estimativa legal, ou seja, o legislador quando determina a aplicação de um percentual sobre a receita bruta, para o cálculo da base estimada, está, em verdade, estimando custos e despesas. A multa de ofício, *in casu*, corresponde a um percentual sobre o IRPJ calculado sobre o lucro real, na qual se leva em conta as despesas e custos efetivamente incorridos. Em suma, se a base estimada difere do lucro real, se são valores distintos, inclusive com previsões legais distintas, os impostos delas resultantes são também valores distintos e, conseqüentemente, as multas ad valorem que incidem sobre elas, também, são valores que não se confundem.

Todavia, ainda que as multas isolada e de ofício fossem calculadas sobre o IRPJ incidente sobre a mesma base de cálculo, isso não significaria um bis in idem, pois, como já asseverado acima, a ocorrência de uma infração não importa necessariamente na ocorrência da outra, o que torna irrefutável que as infrações decorrem de condutas diversas. O contribuinte pode ter recolhido todo o IRPJ devido sobre a base estimada em cada mês do ano calendário e não recolher a diferença calculada ao final do período, ficando sujeito assim a multa de ofício, mas não a multa isolada. Ao contrário, pode deixar de recolher o

IRPJ sobre a base estimada, mas pagar, ao final do ano, todo o IRPJ sobre o lucro real, hipótese na qual só ficará sujeito à multa isolada.

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a dosimetria aplicada em tal e qual caso é adequada ou excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que está expressamente vedado pela Súmula CARF nº 2.

Da redação original do art. 44, § 1º, IV, da Lei 9430/96

Adite-se ainda, que o legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro, assim, que:

a) primeiro, que estava se referindo ao imposto ou contribuição calculado sobre a base estimada, já que em caso de prejuízo fiscal e base negativa, não há falar em tributo devido no ajuste; e

b) segundo, que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada; e

c) terceiro, que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário, já que pode ser lançada mesmo após apurado prejuízo fiscal ou base negativa.

Da negativa de vigência de lei federal

Peço vênha aos meus pares, para expressar minha profunda discordância com as referidas posições adotadas por este Colegiado: Entendo que tais posicionamentos têm, em verdade, por via oblíqua, negado vigência a uma lei federal, pois afrontam literalmente o disposto nos art. 2º e 44, § 1º, IV, da Lei no 9.430/96 (vigente à época do lançamento) e no art. 35 da Lei 8.981/95. É demais imaginar que se coaduna com os mais mezinhos princípios do direito a permissão dada ao contribuinte, por tais decisões, para, em janeiro de um determinado ano-calendário, decidir se obedece ou não o art. 2º e segs. da Lei no 9.430/96. Em outras palavras, os referidos posicionamentos deste Colegiado desnaturam a norma tributária tornando-a uma norma facultativa, já que a sua não observância não traz, à luz de tais posicionamentos, qualquer consequência jurídica.

Levando em conta que os fatos geradores ocorreram em 2011, 2012, 2013 e 2014 e que prevalece nesta Turma Ordinária, se não também nas demais, o entendimento que a alteração da norma operada pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 1.488, de 2007, afasta a obrigatoriedade de aplicação da súmula CARF nº 105, adoto o entendimento acima, que aplico, *mutatis mutandis*, ao presente processo, e nego provimento o recurso voluntário quanto à multa isolada.

No tocante ao recurso de ofício, em razão do afastamento da qualificação da multa de ofício, entendo, conjuntamente com a maioria da Turma, que em relação à glosa de despesas das empresas vinculadas Ozcorp Serviços SC Ltda, Port Serv SC Ltda e M. Tadeu Di Giorgio Informática Ltda ME está plenamente caracterizada a fraude, pois, sob a mesma batuta, foram criadas despesas com o evidente intuito (dolo) de modificara a características essenciais do fato gerador, reduzindo o tributo devido.

Assim, quanto a estas despesas, dou provimento ao recurso de ofício para restabelecer a multa qualificada.

Pelo exposto, nego provimento ao recurso voluntário no que se refere à multa isolada e dou provimento ao recurso de ofício quanto à qualificação da multa sobre a glosa de despesas das empresas Ozcorp Serviços SC Ltda, Port Serv SC Ltda e M. Tadeu Di Giorgio Informática Ltda ME.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Carlos Cesar Candal Moreira Filho - Redator designado